

UNIVERSITÉ DE DIJON. — FACULTÉ DE DROIT

LES
PRINCIPES DE LA PERCEPTION
DES DROITS D'ENREGISTREMENT

Leurs Modifications depuis la loi du 22 frimaire an VII
JUSQU'A NOS JOURS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences Politiques et Économiques)

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE DIJON

Le Samedi 17 Novembre 1906, à 1 heure 1/2

PAR

PIERRE PRADEL

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

Sous la présidence de M. LOUIS-LUCAS, Professeur.

Suffragants : { MM. DUVERDIER DE SUZE, Professeur.
VIGNES, Professeur adjoint.



DIJON

IMPRIMERIE RÉGIONALE

—
1906

UNIVERSITÉ DE DIJON. — FACULTÉ DE DROIT

LES
PRINCIPES DE LA PERCEPTION
DES DROITS D'ENREGISTREMENT

Leurs Modifications depuis la loi du 22 frimaire an VII
JUSQU'A NOS JOURS

THÈSE POUR LE DOCTORAT

(Sciences Politiques et Économiques)

SOUTENUE DEVANT LA FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE DIJON

Le Samedi 17 Novembre 1906, à 1 heure 1/2

PAR

PIERRE PRADEL

RECEVEUR DE L'ENREGISTREMENT

Sous la présidence de M. LOUIS-LUCAS, Professeur.

Suffragants : { MM. DUVERDIER DE SUZE, Professeur.
VIGNES, Professeur adjoint.

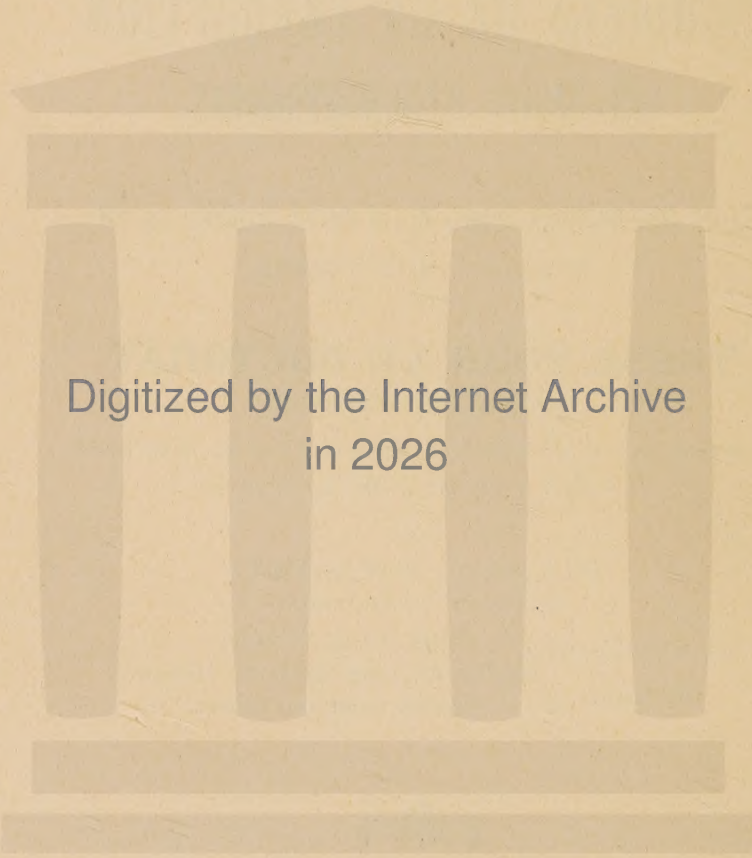


DIJON

IMPRIMERIE RÉGIONALE

—
1906





Digitized by the Internet Archive
in 2026

A MES CHERS PARENTS

ERRATA

- Page 7, ligne 6, lire *introduction au Dictionnaire*, au lieu de *introduction du Dictionnaire*.
- Page 25, ligne 28 *in fine*, lire *par un titre*, au lieu de *par titre*.
- Page 29, ligne 13, lire *s'explique par*, au lieu de *s'explique que par*.
- Page 31, ligne 15, lire *arrêterons*, au lieu de *arrêtons*.
- Page 45, ligne 14, supprimer la virgule après *tous les cas*.
- Page 68, ligne 3, lire *n'a pas pour but*, au lieu de *n'a pour but*.
- Page 80, ligne 7, supprimer le guillemet.
- Page 95, ligne 9, lire *acte à terme*, au lieu de *acte à termes*.
- Page 113, ligne 14, la virgule doit être placée après *unique* et non après *résolutoire*.
- Page 127, ligne 3, lire *déclarations de command*, au lieu de *déclarations de commande*.
- Page 131, ligne 6, supprimer le guillemet.

PRÉFACE

La loi du 22 frimaire an VII, a-t-on dit souvent, est le code de l'enregistrement; c'est la règle à laquelle il faut revenir pour l'interprétation de toute loi fiscale.

Nous essaierons, dans cette étude, de rechercher si cette source est toujours aussi pure, si elle n'a pas été altérée par l'œuvre du législateur, de la doctrine, de la jurisprudence; si ce monument n'a pas subi des secousses, des dégradations, et si des constructions nouvelles ne sont pas venues tant consolider, tant réparer, tant moderniser le vieil édifice qu'elles l'ont rendu différent de celui bâti en 1798. Il s'est en effet formé des interprétations, il s'est ajouté des textes de lois qui, sans détruire complètement les bases de la loi organique de l'enregistrement, les ont modifiées, et de nouvelles règles, mieux adaptées à un milieu nouveau, tempèrent, pour la plupart, la rigueur des principes de l'an VII.

Incessamment, les tribunaux sont saisis de ques-

tions d'enregistrement ; à tout moment, la Cour de Cassation doit se prononcer sur les points les plus délicats de notre matière ; l'Administration de l'Enregistrement, dans ses 3.200 Instructions Générales aux agents, commente les lois nouvelles, trace les règles à suivre, interprète certaines dispositions de textes souvent obscures ; beaucoup d'auteurs se sont illustrés dans l'étude des lois de l'Enregistrement ; citons, parmi les plus grands : MM. Championnière et Rigaud, Demante, Garnier, Paul Pont, Naquet, Dubois, Maguéro et Wahl, qui ont écrit de volumineux traités sur cette branche du droit ; le *Répertoire Général alphabétique du droit français*, les *Répertoires de Dalloz* et des *Pandectes françaises*, contiennent, en outre, des renseignements précieux et clairs ; sous leur autorité, de nombreuses études ont été entreprises. Cependant, au milieu de tous ces documents, nous n'avons pas trouvé de synthèse du mouvement qui a modifié les principes des lois fiscales depuis l'an VII jusqu'à nos jours.

C'est l'étude que nous nous sommes proposée, témérairement peut-être, mais qui, croyons-nous, montrera qu'avec le désir d'augmenter les ressources du Budget, le législateur s'est aussi préoccupé de la question de justice et de proportionnalité dans l'impôt.

Nous ne nous sommes pas dissimulé la difficulté de cette entreprise, et ce n'est pas sans crainte que nous avons abordé un tel sujet ; il nous a paru, au premier abord, immense, lorsque nous avons consi-

déré l'énorme quantité de lois concernant l'enregistrement qui ont été mises en vigueur au cours du dix-neuvième siècle; c'est par centaines qu'il faut les compter « et qui se délayent en un nombre d'articles supérieurs à celui des dispositions de nos cinq codes réunis » (1).

Cependant, il faut reconnaître que la grande majorité des dispositions nouvelles ont eu pour objet un simple remaniement de tarifs, et que, au milieu du chaos, il reste un petit nombre de textes qui ont rectifié, et même bouleversé la loi fondamentale de l'Enregistrement.

Nous avons entendu, dans cette étude de l'évolution des principes de la perception des droits d'enregistrement, n'aborder que les règles essentielles, l'amplitude du sujet nous obligeant à laisser dans l'ombre certains points qui, malgré tout leur intérêt, n'ont pas une importance primordiale.

(1) Wahl, *Tr. de dr. fisc.*, Introd., p. v.

INTRODUCTION

Avant d'entrer dans le détail des principes de la perception, il est utile de jeter un coup d'œil d'ensemble sur cette loi du 22 frimaire an VII, qui est la base de l'impôt de l'enregistrement.

Les opinions des auteurs sur la loi de frimaire sont très diverses. Dans l'introduction du *Dictionnaire des droits d'enregistrement* (1), Championnière et Rigaud s'expriment ainsi : « La loi est simple : habile résumé d'une jurisprudence de plusieurs siècles, peu de modifications suffiraient pour la mettre en pleine harmonie avec les principes du droit nouveau ; elle peut se placer, sans désavantage, auprès de nos règlements les plus complets ; on y trouve moins d'anomalies, moins de lacunes, que dans aucun chapitre du Code civil ». — M. Naquet est déjà moins enthousiaste : « La loi, telle qu'elle fut votée, contient une simplification réelle et corrige certaines dispositions arbitraires... Il ne me paraît

(1) P. 3.

pas, cependant, qu'elle mérite tous les éloges qu'on lui a décernés et qu'on doive la considérer comme un monument sacré, auquel on ne saurait toucher sans impiété » (1). M. Wahl est encore plus sévère : « En elle-même, la loi fondamentale a bien des défauts. On entend souvent prôner, à propos de la loi du 22 frimaire an VII, le nom de chef-d'œuvre, et c'est peut-être à cette conviction que nous devons d'être encore aujourd'hui régis par une loi dont il ne faut sans doute pas nier les bons côtés, mais qui, à plusieurs égards, mérite plus de critiques que d'éloges » (2).

Cherchons quel était le but du législateur de l'an VII : Deux considérations le guidaient : simplifier, d'une part, la législation fiscale en la rendant conforme aux idées de justice et d'égalité qui régnaient alors, et trouver, d'autre part et surtout, des ressources aux besoins grandissants du Trésor.

Le désir de réformes portant sur la simplification du régime fiscal se faisait vivement sentir; pour s'en convaincre, citons ce passage des Remontrances de Malesherbes au roi, au nom de la Cour des Aides, en 1775 : « Votre Majesté saura que les droits de Contrôle, d'Insinuation et de Centième denier qui portent sur tous les actes passés entre les citoyens, s'arbitrent suivant la fantaisie des fermiers ou de leurs préposés; que les prétendues lois sur la ma-

(1) Naquet, *Traité*, 1^{re} éd., t. I, n° 18, p. 25.

(2) Wahl, Introduction, t. I, p. VIII.

tière sont si obscures et si compliquées que celui qui paie ne peut jamais savoir ce qu'il doit, que souvent le préposé ne le sait pas mieux, et qu'on se permet des interprétations plus ou moins rigoureuses, suivant que le préposé est plus ou moins avide; qu'il est notoire que ces droits ont eu, sous un fermier, une extension qu'ils n'ont pas eue sous d'autres, d'où il résulte évidemment que le fermier est le souverain législateur dans les matières qui sont l'objet de son intérêt personnel..... » (1).

Aussi Duchâtel, rapporteur du projet de gouvernement devant le Conseil des Cinq cents, présentait, à la séance du 6 fructidor an VII, les vœux de la Commission dans ces termes : « Il faut simplifier la perception qui est trop compliquée, en bannir l'arbitraire qui n'y est pas sans influence..... il convient d'abroger toutes les lois qui ont été rendues successivement sur cette partie, et de leur en substituer une qui soit fondée sur les principes de l'égalité, qui atteigne indistinctement toutes les fortunes, et qui, dégagée de difficultés, puisse apprendre au redevable ce qu'il doit, et au percepteur ce qui est dû » (2).

Mais la grande préoccupation de l'époque était d'augmenter les produits du budget, elle apparaît plus nettement que la première : « Nous vous offrons, par notre projet, de grands moyens d'améliorer les revenus de l'État, disait encore Duchâtel, à la séance

(1) Cité par Naquet, t. I, n° 11.

(2) Garnier, *Code*, p. 32.

du 6 vendémiaire an VII (1), le Trésor public a besoin de cent millions..... il faut les avoir »..... « lorsqu'on considère tout ce qu'il faut faire d'efforts pour compléter les six cents millions demandés pour le service de cette année, et lorsqu'il est à craindre de n'y arriver que par des moyens extraordinaires, il faut se déterminer..... » (2).

Crétet, rapporteur du projet au Conseil des Anciens, exprime la même tendance : « L'objet de la résolution, dit-il, est d'élever le produit des droits d'enregistrement » (3). Cette idée se rencontre souvent, il faut que l'impôt de l'enregistrement rapporte et on avait une telle peur de ne pas le voir combler les « trous » du budget, que l'on voulait, dans un pur intérêt fiscal, établir des principes nouveaux exceptionnels au droit civil; nous voulons parler de la proposition faite par la commission des finances au Conseil des Cinq cents de frapper de *nullité*, les actes non présentés à la formalité de l'enregistrement dans les délais prescrits; elle se plaignait de ce que les amendes n'obligeraient pas assez impérieusement les particuliers à faire enregistrer leurs actes sous signature privée dans les délais légaux, aussi ces actes échappaient-ils souvent au fisc : « Pour extirper tout à fait un abus aussi préjudiciable, disait Duchâtel, nous ne voyons d'autres moyens que de déclarer *nuls* les actes en question lorsqu'ils ne seront pas

(1) Garnier, *Code*, p. 36.

(2) Séance du 17 brumaire, Garnier, *Code*, p. 38.

(3) Garnier, *Code*, p. 49.

présentés à l'enregistrement dans le délai prescrit ». Fort heureusement, sur les observations de Thiessé, un des membres de l'Assemblée, cette proposition ne fut pas adoptée (1).

Ce reproche de fiscalité à part, il faut reconnaître que la loi du 22 frimaire manifeste un effort considérable pour simplifier la perception et bannir l'arbitraire résultant du défaut de clarté qui se manifestait sous l'ancien régime; abrogeant les lois antérieures, elle a réuni en un petit nombre d'articles les principes épars dans les innombrables dispositions législatives antérieures à sa promulgation.

Il semble que l'on peut trouver dans la loi de frimaire, trois principes primordiaux qui sont la base de la perception des droits d'enregistrement dont l'étude formera les trois parties de notre sujet :

1^{er} principe : *Les actes et les mutations sont soumis à un droit ;*

2^e principe : *Les droits sont fixes ou proportionnels ;*

3^e principe : *Les droits régulièrement perçus ne peuvent être restitués.*

Chacun de ces principes soulève la question suivante :

1° *Sur quoi perçoit-on ?*

2° *Quel droit, ou quel impôt est exigé ?*

3° *Le droit ou l'impôt perçu est-il restituable ?*

(1) Garnier, *Code*, p. 36 et 37.

PREMIÈRE PARTIE

**Les actes et les mutations sont soumis à
un droit d'enregistrement.**

Ce principe a été posé par l'article 2 de la loi de frimaire : tous les actes et toutes les mutations, en règle générale, sont passibles d'un droit, sauf les exceptions prévues spécialement au titre XI, §§ 2 et 3. En effet, l'article 3, où il est question des *actes*, dit que « le droit... s'applique aux actes, soit civils, soit judiciaires ou extrajudiciaires... » ; or, on ne conçoit pas d'autres catégories d'actes que celles que la loi vient d'énumérer ; d'autre part, l'article 68, § 1, n° 51, tarifie « *généralement tous actes civils, judiciaires ou extrajudiciaires* qui ne se trouvent dénommés dans aucun des paragraphes suivants ni dans aucun autre article ». Enfin, l'article 4 frappe « *toute trans-*

mission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès ». Ces trois arguments prouvent suffisamment en faveur de l'exactitude du principe de l'article 2. Nous verrons plus loin quelles exceptions la loi de frimaire, puis les lois postérieures, ont apportées à cette règle, et pour quels motifs; mais examinons d'abord l'état de la législation antérieure.

Les droits d'enregistrement existent depuis les époques les plus anciennes. Sans nous attarder à la recherche de leur origine que des auteurs croient trouver en Égypte, d'après certaines mentions inscrites sur des papyrus en Grèce ou à Rome (1), cette étude n'étant qu'une simple curiosité historique, vu l'extrême différence de civilisation de ces peuples antiques avec la nôtre, nous examinerons rapidement la législation de l'ancienne France, à laquelle notre droit moderne est intimement lié.

Les seigneurs pouvant contrôler avec une grande facilité les changements de possesseurs des terres et s'appuyant sur leur prérogative de propriétaires éminents du sol, trouvèrent une source de revenus importants dans les multiples droits qu'ils inventèrent à chaque mutation d'homme, pour les fiefs, ou d'immeubles pour les censives, sous le nom de *reliefs* ou *rachats*, *lods et ventes*, *profits de quint et de requint*.

Mais tous ces impôts ne portaient que sur les mu-

(1) Renaud, *Revue de législation*, 1872, p. 233 et s., 388 et s.

tations immobilières, qu'il y eût un acte les constatant ou non; ce fait s'explique par la raison que, sous le régime féodal, la richesse consistait dans la propriété foncière seule; la monnaie n'était presque pas connue, les guerres incessantes et le servage rendaient tout commerce impossible; donc, pas d'autre manifestation de la fortune que l'immeuble.

Lorsque, peu à peu, les rois eurent conquis leur autorité et mis les seigneurs sous leur domination, le commerce s'accrut, les transactions avec les actes qui les constataient se firent de plus en plus nombreuses; le droit civil se développant trouva des formes plus complexes à toutes les conventions; beaucoup de contrats n'étaient valables que passés devant notaire, aussi leur existence pouvait être facilement révélée et la royauté, pour remplir ses caisses toujours vides, s'empressa d'établir, en sus des droits seigneuriaux, des taxes sur les actes notariés et sous signature privée; ainsi furent créés les droits de *scel*, de *controlle*, de *insinuation*, de *ensaisinement*, de *amortissement*, de *nouvel acquêt*, etc..., sous le fallacieux prétexte que ces impôts étaient le prix de la protection accordée aux parties, en prévenant les falsifications et les antedates, et en exerçant une surveillance très étroite sur les officiers ministériels.

La source était féconde, presque intarissable, et les lois révolutionnaires n'eurent garde de l'abandonner; malgré les proclamations et les affirmations que tout, dans l'ancienne société, serait bouleversé, et que le système d'impôt changerait complètement, les légis-

lateurs ne firent que simplifier. Mais les multiples taxes de l'ancien régime eurent un nom nouveau, on les appela droits d'enregistrement; on a beaucoup baptisé, sous la Révolution, en matière de finances, les Français aiment les locutions nouvelles, et, si l'enveloppe changeait, la chose restait la même, de sorte que Championnière et Rigaud ont pu dire : « Après qu'une révolution semble avoir anéanti tout ce qui était, et créé tout ce qui n'existait pas, ce sont encore les principes de l'ancien droit que l'on découvre au sein des lois nouvelles qu'ils animent, et qui, dépouillés de leur soutien, ne seraient souvent que des textes morts et sans vertu » (1). La plus importante des lois révolutionnaires, celle des 5-19 décembre 1790, abolit en effet les taxes royales en créant le droit d'enregistrement, mais les vieux principes subsistaient, et les actes et mutations sont restés un prétexte de percevoir un impôt, prix du service rendu par l'État.

Enfin, la loi du 22 frimaire an VII posa la règle définitive de l'article 2 : « Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels, *suivant la nature des actes et des mutations qui y sont assujettis* ». Essayons de déterminer le sens des termes employés par le législateur.

En droit civil, le mot « acte » a deux significations : il désigne tantôt le fait juridique, *negotium juridicum*, la manifestation de la volonté ; tantôt l'écrit qui

(1) Champ. et Rigaud, *Traité des dr. d'enreg.*, t. I, n° 17.

constate ce fait juridique, *l'instrumentum*, et qui est destiné à en faire la preuve; c'est dans ce dernier sens qu'il faut prendre le mot « acte » de l'article 2, (1); cette expression, dans la loi de frimaire, désigne tout écrit rédigé pour constater un fait juridique. « Dans l'économie de la loi du 22 frimaire an VII, dit un arrêt de la Chambre civile de la Cour de Cassation du 3 août 1813, et dans le langage usité en cette matière, le mot « acte » est employé génériquement pour toute production ou pièce susceptible d'enregistrement, ainsi qu'on peut s'en convaincre par un grand nombre d'articles de cette loi » (2). Mais, évidemment, pour qu'un écrit ait le caractère d'*acte*, et qu'il fournisse la preuve de la manifestation de volonté, il est nécessaire qu'il soit signé (3); des articles de journaux, des affiches, des carnets domestiques non signés des parties ne constituent pas des actes, au sens juridique du mot, comme l'ont décidé deux jugements, l'un du tribunal civil de la Seine, du 5 avril 1895 (4), l'autre du tribunal de Lille, du 4 juillet 1901 (5).

La mutation, en droit fiscal, « s'entend du passage de la propriété d'une tête sur une autre tête » (6), ou « d'une main dans une autre main » (7).

(1) *Tr. Alph.*, v^o *Acte*, n^o 1.

(2) *Dall. Rép.*, v^o *Enr.*, n^o 4970 et *Instruction* 2487, § 8, p. 67.

(3) *Pand. franç. Rép.*, v^o *Actes sous seing privé*, n^{os} 44 et 49.

(4) *R. E.*, n^o 939.

(5) *R. E.*, n^o 2850.

(6) *Cass.*, 5 juillet 1820. *S.* 21, 1, 140; 6 mai 1872. *S.* 72, 1, 246.

(7) *Cass.*, 5 janvier 1848. *S.* 48, 1, 198. *D.* 48, 1, 57.

Au sujet des mutations immobilières entre vifs, une grande controverse s'était élevée, aussitôt après la loi de frimaire, entre l'administration de l'enregistrement et les tribunaux. Sous l'ancien régime, toutes les mutations écrites ou verbales étaient atteintes (1). La première loi révolutionnaire sur les droits d'enregistrement, celle du 5-19 décembre 1790, dans un esprit de réaction trop accentué contre les anciens principes, sacrifia, sur de nombreux points, l'intérêt du Trésor à celui des citoyens; elle comptait trop sur la bonne foi et le patriotisme de ceux-ci, et laissait de larges portes ouvertes à la fraude, notamment en ce qui concerne les transmissions immobilières : la loi ne soumettait à la formalité obligatoire que les mutations constatées par acte authentique, ou par acte sous-seing privé si le nouveau possesseur en faisait usage en justice ou dans un acte public; toutes les autres pouvaient échapper à l'impôt. Cette tolérance, dont profitaient les contribuables, faisait un tort considérable aux finances publiques, aussi la loi du 9 vendémiaire an VI vint-elle remédier à cet état de choses, en rendant obligatoire l'enregistrement des actes sous signature privée de mutations d'immeubles, et elle assujettit virtuellement à l'impôt les transmissions verbales, en décidant (art. 30, 33, 34), que la présomption de mutation serait suffisamment établie par l'inscription au

(1) V. les arrêts cités par Bosquet. V^o *Acte sous signature privée*, § 13. Conf. Merlin, *Rép.*, v^o *Enreg.*, § 23, p. 433.

rôle de la contribution foncière, les baux passés par le nouveau possesseur ou tous autres actes qui constateraient sa propriété ou sa jouissance.

Vient alors la loi du 22 frimaire an VII, dont l'article 12 reproduit à peu près textuellement l'article 33 de la loi de vendémiaire, et il s'est passé ce fait bizarre que la jurisprudence a refusé à l'Administration, sous l'empire du nouveau texte, le droit de poursuivre le paiement de l'impôt, lorsque les mutations étaient verbales; elle s'appuyait, pour soutenir son système, sur les articles 20, 22 et 23 de la loi de frimaire qui indiquent les délais pour l'enregistrement des actes écrits, mais n'envisagent pas les transmissions verbales; cette omission de la loi de l'an VII était évidemment involontaire, aussi l'Administration invoquait-elle, à juste raison, en sens contraire, les articles 31 et 69, § 7, n° 1; le premier déclare : « Les droits des actes civils ou judiciaires emportant obligation, libération ou *translation* de propriété, ou d'usufruit, de meubles ou d'immeubles, seront supportés par les débiteurs et nouveaux possesseurs »; l'article 69, § 7, n° 1, établit un droit « sur les adjudications, ventes, reventes, cessions de propriété ou d'usufruit de biens immeubles ». Ces articles ne distinguent pas les deux espèces de mutations, verbales ou écrites, elles sont soumises à l'impôt; cependant, la doctrine de l'Administration fut condamnée. Pour trancher la controverse, l'article 4 de la loi du 27 ventôse, an IX, vint assimiler les mutations verbales aux transmissions constatées par écrit :

« sont soumises aux dispositions des articles 22 et 38 de la loi du 22 frimaire, les mutations entre vifs de propriété ou d'usufruit de biens immeubles, lors même que les nouveaux possesseurs prétendraient qu'il n'existe pas de conventions écrites entre eux et les précédents propriétaires ou usufruitiers ».

Signalons la différence qui se présente, au point de vue de l'exigibilité de l'impôt, entre les conventions écrites et les conventions verbales : sur les premières, le droit est dû par le fait de l'acte, c'est-à-dire, par le fait du titre qui constate l'accord de volontés; s'il s'agit d'une convention verbale, seule l'entrée en possession rend le nouveau propriétaire, débiteur de l'impôt. Nous voici donc en présence d'une dérogation, dans le deuxième cas, au principe du droit civil moderne, d'après lequel la convention est parfaite au moment du concours de volontés (art. 1134, C. c.); le fait matériel de la prise de possession n'ayant pas d'influence sur la perfection du contrat.

Il s'est alors formé en droit fiscal la théorie de la propriété apparente basée sur l'article 12 de la loi de frimaire, d'après lequel tout possesseur d'un bien est réputé, sauf preuve contraire, son propriétaire, l'Administration ne s'occupe pas du consentement des parties; son instruction 2495, § 4, p. 56, le dit formellement : « L'impôt étant attaché au fait seul de la mutation et étant indépendant de l'existence ou de la représentation du titre, la preuve du consentement des parties est sans influence sur l'exigibilité

de l'impôt. Il suffit que le fait matériel du passage de la propriété d'une tête sur une autre tête soit juridiquement établi par les démonstrations propres à la législation fiscale ».

Pourquoi cette exception au droit civil? On peut en donner deux raisons. La première est qu'il n'appartient pas à l'Administration de contester la sincérité des actes ni de démontrer que les parties, ostensiblement placées dans une certaine situation juridique, avaient l'intention secrète de nouer des rapports juridiques différents; ainsi, la Cour de cassation a décidé, le 23 février 1824, « que la perception du droit d'enregistrement se détermine, *abstraction faite des intentions secrètes des parties*, la simulation des actes ne peut faire obstacle à cette perception » (1). Le second motif est que l'impôt doit rentrer dans les caisses du Trésor, sans résistance de la part de ceux qui le doivent, et si les présomptions de l'article 12 de la loi de frimaire n'existaient pas, la simple dénégation du nouveau possesseur suffirait pour que la Régie renonce au recouvrement du droit de mutation.

Laissons la question spéciale des mutations immobilières, et reprenons notre étude du droit d'enregistrement sur les transmissions en général, mobilières ou immobilières de droits personnels ou réels.

Il se présente, en droit fiscal, une différence essentielle entre les deux classes de mutations mobi-

(1) S. 24, 1, 260.

lières ou immobilières ; nous venons de voir que ces dernières étaient soumises à l'impôt, qu'il y ait un acte écrit les constatant, ou non ; les premières, au contraire, ne sont passibles du droit que si elles sont écrites ; les art. 12 de la loi de frimaire, et 4 de la loi de ventôse ignorent les mutations mobilières verbales.

Pourquoi cette différence de traitement ? Elle s'explique, d'une part, par le dédain du législateur de la Révolution, pour les choses mobilières qu'il considérerait sans grande valeur ; d'autre part, par la difficulté du contrôle et la persécution inquisitoriale inévitable qui en résulterait ; les meubles, en effet, changent rapidement de mains, ne laissent pas de traces, peuvent se dérober aux investigations, et, frapper les mutations mobilières verbales, serait impraticable et ridicule ; il est difficile d'imaginer la perception d'un droit sur les ventes journalières des objets les plus communs.

Nous trouvons cependant deux dérogations à la non exigibilité du droit sur les mutations verbales mobilières dans les lois du 18 mai 1850 et du 28 février 1872, imposant, la première, les dons manuels, la seconde, les mutations verbales de fonds de commerce.

Depuis la loi du 22 frimaire, jusqu'à celle du 18 mai 1850, les dons manuels étaient presque complètement exempts de tout droit d'enregistrement ; mais l'Administration prétendait percevoir le droit de mutation, lorsque postérieurement à la donation

il en était fait mention ou déclaration par le donataire dans un acte quelconque, et que le donateur était présent à cet acte, même comme témoin *ad honorem* (1). Malgré que cette doctrine laissât encore bien des portes ouvertes à la fraude, la jurisprudence ne suivait pas l'Administration dans son système ; elle exigeait que les deux parties aient nettement participé à la déclaration de don manuel contenue dans l'acte (2) ; aussi la fortune mobilière se développant, les donations mobilières devenaient de plus en plus nombreuses et importantes, d'où une perte sérieuse pour le Trésor, notamment dans les contrats de mariage où les dots constituées aux futurs étaient déclarées comme provenant de dons manuels ; et l'art. 6 de la loi du 18 mai 1850 eut pour but de remédier à cet inconvénient ; il est ainsi conçu : « Les actes renfermant, soit la déclaration par le donataire ou ses représentants, soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel seront sujets au droit de donation ».

Le concours du donateur à l'acte n'est donc pas nécessaire, pour percevoir le droit, il est même indifférent qu'il soit désigné ou non ; il y a lieu de remarquer qu'en pratique, la disposition de l'art. 6 de la loi de 1850 est très largement interprétée : l'impôt de mutation frappe toute production ou

(1) Instruction 1388, § 3.

(2) Cass., 21 décembre 1831. S. 1832, 1, 209. — 19 décembre 1837, S. 1838, 1, 49.

pièce susceptible d'enregistrement, qui contient la déclaration, par le donataire, d'un don manuel, sans qu'il soit nécessaire que cette production ou cette pièce constitue un titre juridique établissant un lien de droit entre le donataire et le donateur. Les déclarations de ce genre sont le plus fréquemment contenues dans les contrats de mariage, les inventaires, les actes de partage, les testaments, les procès-verbaux de conciliation ou de non conciliation, les lettres missives produites en justice, les interrogatoires sur faits et articles, les procurations ; mais *il faut que l'intention de libéralité ressorte nettement* des termes de la déclaration ou de la reconnaissance, sans qu'il soit nécessaire qu'elle soit expresse (1).

Les mêmes considérations ont guidé le législateur de la loi du 28 février 1872, et l'ont amené, pour exiger la perception du droit d'enregistrement sur les mutations de fonds de commerce, à considérer, au point de vue fiscal, ceux-ci comme une sorte de propriété immobilière (2). « A défaut d'acte constatant la mutation, porte l'art. 8, 2^e alinéa, il y est

(1) La Jurisprudence a suivi la pratique de l'Administration dans de nombreux arrêts, parmi lesquels : Cass., 28 novembre 1859 ; D. 59, 1, 510 ; — Instruction 2174, § 5 ; — 7 janvier 1873, S. 73, 1, 138. D. 73, 1, 36. Instruction 2468, § 1 ; — 22 janvier 1883, S. 84, 1, 168 ; D. 83, 1, 347. Instruction 2680, § 5 ; — 4 novembre 1891. S. 92, 1, 164 ; D. 92, 1, 588. Instruction 2811, § 6.

(2) Voir le rapport de M. Mathieu-Bodet, à l'Assemblée Nationale. Garnier, *Code*, p. 240.

suppléé par des déclarations détaillées et estimatives faites au Bureau de l'Enregistrement.... ».

Les mutations par décès sont toutes assujetties au droit, qu'elles aient le caractère immobilier ou mobilier, contrairement aux principes de l'ancien régime, par raison d'équité. Pourquoi, comme l'exprimait justement Duchâtel dans son rapport supplémentaire au Conseil des Cinq cents, le 17 brumaire an VII, les successions de biens meubles ne seraient-elles pas soumises au droit comme les successions de biens immeubles ? « Il n'y a pas plus de raison à alléguer en faveur des unes que pour les autres : tel succède à son père qui lui laisse pour héritage un mobilier de 100.000 francs ne paiera-t-il rien pour cette succession, tandis que tel autre qui ne recueille au décès de l'auteur de ses jours qu'un modique bien-fonds est obligé de payer un droit de mutation ? voilà un argument auquel il nous paraîtrait difficile d'opposer quelque chose de solide ni même de raisonnable » (1).

Avant de terminer l'exposé du principe que nous avons émis en tête du titre premier de notre étude, et de passer à l'examen de ses exceptions, nous devons signaler le cas spécial où toutes les mutations mobilières sont passibles du droit d'enregistrement, c'est celui de l'art. 69, § 2, n° 9 de la loi de frimaire, ainsi conçu : « Lorsqu'une condamnation sera rendue sur une demande non établie par titre

(1) Garnier, *Code*, p. 37.

enregistré et susceptible de l'être, le droit auquel l'objet de la demande aurait donné lieu, s'il avait été convenu par acte public, sera perçu indépendamment du droit dû pour l'acte ou le jugement qui aura prononcé la condamnation ». Lors donc qu'un jugement consacre et donne force exécutoire à une convention verbale portant mutation mobilière, le droit afférent à cette catégorie de contrats est exigible. Mais on ne saurait dire qu'il y a, dans ce cas, une véritable exception à la règle, que les mutations verbales de meubles sont exemptes de droits ; comme l'exprime, en effet, l'Instruction 2811, § 2 : « Lorsqu'une décision judiciaire vient à en consacrer l'existence et à leur conférer le titre écrit qui leur faisait défaut, dès ce moment, elles jouissent des mêmes prérogatives et confèrent aux intéressés les mêmes droits que si elles avaient été dès l'origine, constatées par écrit. Il en résulte qu'elles doivent subir les mêmes charges ».

Après ces explications, nous pouvons poser plus complètement notre premier principe : tous les actes et toutes les mutations, sauf les mutations verbales de meubles qui ne sont pas fonds de commerce, sont passibles du droit d'enregistrement. Il en résulte que les exceptions à cette règle devront être expressément prévues par les lois. Examinons celles qui ont été édictées tant par la loi de frimaire que par les lois postérieures.

EXCEPTIONS AU PREMIER PRINCIPE

La loi du 22 frimaire a eu soin d'énumérer limitativement les actes qui devront être enregistrés gratuits et ceux qui seront exempts de la formalité.

Trois groupes d'actes sont soumis à la formalité gratuite :

1° Les acquisitions et échanges, faits par la République (art. 70, § 2, n° 1). Cette exception est logique : l'art. 31 de la loi de frimaire déclare, en effet, que les nouveaux possesseurs sont tenus au paiement des droits d'enregistrement ; en l'espèce, le nouveau possesseur est l'État, or, il est naturel qu'il ne se paie pas lui-même les frais de formalités de ses acquisitions ; de même qu'il n'acquitte pas le principal des contributions qui frappent son domaine privé ;

2° Tous les actes tant en action qu'en défense ayant pour objet le recouvrement des contributions directes et de toutes autres sommes dues à la République..... lorsqu'il s'agira de cotes de 25 francs et au-dessous, ou de droits et créances non excédant en total la somme de 25 francs (art. 70, § 2, n° 2). Cette disposition a été édictée par mesure de faveur pour le contribuable peu fortuné ;

3° Les exploits « concernant la police générale et de sûreté et la vindicte publique (art. 70, § 2, n° 3). Ce texte, qui était général, a été remanié par la loi du 25 mars 1817, dont l'art. 74 porte « les actes et

procès-verbaux des huissiers, gendarmes, gardes-champêtres ou forestiers (autres que ceux des particuliers), et généralement tous actes et procès-verbaux concernant la police ordinaire et qui ont pour objet la répression des délits et contraventions aux règlements généraux de police et d'imposition seront... enregistrés en débet, lorsqu'il n'y aura pas de partie civile poursuivante, sauf à suivre le recouvrement des droits contre les condamnés » ; il ne reste donc, après cette modification, que les exploits en matière criminelle lorsqu'il n'y a pas de partie civile qui soient enregistrés gratuitement.

Les actes exempts d'enregistrement énumérés à l'art. 70, § 3 de la loi de frimaire, sont :

1° Les actes des Chambres législatives et du pouvoir exécutif (n° 1);

2° Les actes de l'autorité administrative passés dans un intérêt général, tels sont les actes de l'état civil, les engagements dans l'armée de terre et de mer. L'art. 78 de la loi du 15 mai 1818 a modifié ce texte : « Demeurent assujettis..... à l'enregistrement..... : 1° les actes des autorités administratives et des établissements publics, portant transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance, les adjudications ou marchés de toute nature, aux enchères, au rabais, ou sur soumission ; 2° les cautionnements relatifs à ces actes ». L'art. 80 de la même loi ajoute : « Tous les actes, arrêtés et décisions des autorités administratives non dénommés dans l'art. 78, sont exempts... d'enregistrement, tant sur la minute

que sur l'expédition ». — « Il ne résulte pas de là, dit M. Naquet, une exemption pour tous les actes administratifs non dénommés dans l'art. 78 ; les seuls actes dispensés sont ceux qui sont rédigés en minute et qui doivent ou qui peuvent donner lieu à la délivrance d'une expédition. (Cass. 25 mai et 2 juin 1875. S. 75, 1, 381 et 382. Cfr. obs. *Rép. pér.* 5618) » (1) ;

3° Les inscriptions sur le Grand Livre de la Dette publique, les quittances des intérêts qui en sont payés, et tous les effets de la dette publique, inscrits ou à inscrire définitivement (n° 3). Cette exemption s'explique que par le devoir qu'a l'État de ne pas frapper d'impôt la Dette publique. Qu'arriverait-il, en effet, si un droit quelconque était établi sur la transmission de créances sur l'État ? Les cours baisseraient, et, de ce fait, le crédit national diminuerait ; de plus, l'État, s'engageant à verser aux porteurs de ses titres une certaine redevance annuelle, manquerait de loyauté à leur retenir une partie de cette redevance, sous forme d'impôt. Toutefois, cette exemption ne s'applique qu'aux mutations à titre onéreux (2).

De nombreuses lois sont venues augmenter la liste des actes exempts de droits, la plupart ont été élaborées dans un intérêt général ; citons : les actes de la procédure relative aux inscriptions, réclama-

(1) Naquet, *Traité*, t. III, n° 1108.

(2) Lois du 18 juillet 1836, art. 6, et du 18 mai 1850, art. 7.

tions, etc..., sur les élections (1), les actes relatifs au rachat des ponts à péage (2), la requête présentée à fin d'assistance pour la protection des enfants du premier âge (3). D'autres ont été édictées par mesure de faveur pour les individus sans ressources ; ainsi, le droit d'enregistrement ne frappe plus les pièces nécessaires au mariage des indigents (4), les avis de parents ou conseils de famille des mineurs et interdits indigents (5), les actes de procédure, décisions et formalités sur les saisies-arrêt des salaires et des petits traitements (6), les actes nécessaires au fonctionnement de la caisse d'assurances en cas de décès (7), les pièces relatives à l'exécution de la loi créant la caisse des invalides de la marine (8), les actes exigés par les caisses d'épargne pour effectuer le remboursement, le transfert ou le renouvellement des livrets appartenant aux titulaires décédés ou déclarés absents (9), les contrats de louage de services passés entre les chefs et directeurs des établis-

(1) Loi 15 mars 1849, art. 13. — Décret 2 février 1852, art. 24. — L. 21 décembre 1871, art. 12. — L. 10 avril 1871, art. 4. — L. 7 juillet 1874, art. 7. — L. 30 novembre 1875, art. 20. — L. 2 décembre 1883, art. 5. — L. 5 avril 1884, art. 14.

(2) L. 30 juillet 1880, art. 5.

(3) L. 24 juillet 1889, art. 18, 21, 23.

(4) L. 3 juillet 1846, art. 8. — L. 10 décembre 1850, art. 4, modifié par l'art. 6 de la loi du 20 juin 1896.

(5) L. 26 janvier 1892, art. 12.

(6) L. 12 janvier 1895, art. 15. — L. 22 avril 1905, art. 8.

(7) L. 11 juillet 1868, art. 19.

(8) L. 21 avril 1898, art. 27.

(9) L. 20 juillet 1895, art. 23.

sements industriels et leurs ouvriers (1), les actes relatifs à l'assistance médicale gratuite (2), les actes de procédure de la faillite (3), les actes nécessaires à l'exécution des lois sur les accidents du travail (4), et sur l'assistance médicale (5). Les sociétés de secours mutuels sont aussi protégées par la loi, qui dispense de l'impôt les actes les intéressant, sauf les transmissions de propriété, d'usufruit ou de jouissance entre vifs ou par décès (6). Enfin, pour exonérer les plaideurs des lourdes charges des frais de justice, les droits de greffe, les actes de procédure d'avoué à avoué et les exploits de signification de ces mêmes actes, sont exempts de l'enregistrement (7).

Nous nous arrêtons un instant sur la loi du 3 mai 1841, sur l'expropriation pour cause d'utilité publique, dont l'art. 58 déclare que « les plans, procès-verbaux, certificats, significations, jugements, contrats, quittances et autres actes faits en vertu de la présente loi, seront visés pour timbre et enregistrés gratis ».

A première vue, cet article semble une dérogation excessive au droit commun, et on n'en aperçoit pas

(1) L. 2 juillet 1890, art. 3.

(2) L. 15 juillet 1893, art. 32.

(3) L. 26 janvier 1892, art. 10.

(4) L. 9 avril 1898, art. 29. — L. 11 juillet 1868, art. 19, al. 2.

(5) L. 15 juillet 1893, art. 32.

(6) L. 1^{er} avril 1898, art. 19. — L. 4 juillet 1900.

(7) L. 26 janvier 1892, art. 4 et 5.

les motifs; ces actes ont pour objet une transmission de valeur, et les principes les condamnent au droit d'enregistrement. Deux explications, cependant, sont données pour justifier l'exemption : la première est que ces contrats étant des expropriations, leur titre même signifie qu'il y a, de la part de l'exproprié, absence du consentement de livrer sa chose; « celui qui est forcé de livrer sa chose, disent Championnière et Rigaud, ou celui qui est forcé de la prendre, ne contracte point, et, par conséquent, n'opère point de vente » (1). Nous ne partageons pas l'avis de ces auteurs, peu importe, en effet, qu'il y ait absence du consentement de l'exproprié, car le droit de mutation est exigé, par le seul fait que la chose, objet de l'expropriation, a changé de mains, comme nous l'avons vu dans l'exposé de la théorie de la propriété apparente. Le second motif, qui a seul influencé le législateur, d'après d'autres auteurs, est que (2), devant l'intérêt général, l'intérêt privé doit céder; or, lorsque l'intérêt général oblige l'intérêt privé à supporter un dommage ou un sacrifice, le Trésor public ne doit pas, en cette circonstance, surenchérir sur la situation malheureuse du déposé, en le frappant d'un impôt (3). Cette seconde

(1) Champ. et Rig., *Traité*, t. III, n° 1735.

(2) « Ces lois ont pour objet de forcer le propriétaire de céder sa propriété lorsque l'utilité publique l'exige ». *Travaux prépar.* Rapport du comte Roy à la Chambre des députés, séance du 12 mai 1840, dans Garnier, *Code*, p. 121.

(3) Dall. *Rép.*, n° 3305 : « Si dans le système général de la législa-

explication ne nous paraît pas meilleure que la première; on se souvient, en effet, que, d'après l'art. 31 de la loi de frimaire, les droits d'enregistrement sont supportés par les nouveaux possesseurs; en notre cas, le nouveau possesseur est, soit l'État qui, en vertu de l'art. 70, § 2, n° 1 précité de la loi du 22 frimaire an VII, ne se paie pas lui-même l'impôt, soit le département, la commune, ou la compagnie concessionnaire, ces derniers sont exonérés, croyons-nous, pour la raison que l'État désire encourager les grands travaux d'utilité publique, à telle preuve que, souvent, il accorde des subventions à ces entreprises d'intérêt commun.

Une dernière série d'exceptions au principe que les mutations donnent lieu au droit d'enregistrement, concerne les mutations qui s'opèrent par la seule force de la loi, sauf les successions *ab intestat*, elles sont exemptes du droit. Ces mutations dérivent directement de la loi elle-même, sans intervention de la volonté des parties, elles ne sont ni onéreuses, ni gratuites (1); signalons que la loi fiscale les a passées sous silence; telles sont :

tion, les actes ayant un caractère d'utilité publique ont été, sauf de très rares exceptions, l'objet d'une faveur qui en facilite l'accomplissement, il est certain que nul acte plus que ceux d'expropriation pour cause d'utilité publique n'appelait cette faveur de la loi. A vrai dire même, la modération du droit d'enregistrement n'est plus ici de la faveur, c'est de la justice, car lorsque l'intérêt général impose à l'intérêt privé un dommage ou un sacrifice inévitable, il serait profondément injuste que le public trouvât dans ce sacrifice même, une occasion de bénéficier... ».

(1) Wahl, t. I, n° 91. — Naquet, t. I, n° 65.

1° La pension alimentaire recueillie dans une succession ; elle résulte de l'art. 205 du C. c., modifié par l'art. 2 de la loi du 9 mars 1891, d'après lequel la succession de l'époux prédécédé doit des aliments à l'époux survivant, au cas où celui-ci serait dans le besoin (1) ;

2° L'usufruit légal des père et mère, établi par l'art. 384 du C. c. : « Le père, durant le mariage, et, après la dissolution du mariage, le survivant des père et mère auront la jouissance des biens de leurs enfants, jusqu'à l'âge de 18 ans accomplis ou jusqu'à l'émancipation » ; c'est la juste rémunération des soins apportés par les parents à la conservation des biens de leurs enfants, appelée « droit de garde », dans l'ancien droit ;

3° L'accession, définie par l'art. 546 du C. c. est le droit que la propriété d'une chose mobilière ou immobilière donne sur tout ce qu'elle produit et sur

(1) Nous ajouterons les pensions alimentaires dues en vertu des art. 203, 206 et 207. L'administration prétend toutefois exiger le droit de mutation, lorsqu'un acte lui est présenté qui porte l'engagement de servir une pension alimentaire due en vertu de la loi, parce que, dit-elle, l'obligation n'a que son principe dans la loi, tandis que sa quotité est déterminée par la convention. Cependant, nous ne suivons pas cette doctrine ; en effet, la manifestation de volonté du constituant n'est pas libre, puisque la pension alimentaire est légalement obligatoire, et que, si celui-ci ne l'avait pas consentie volontairement, il pourrait y être contraint par autorité de justice (Champ. et Rig., n° 1511. — Dall., *Rép.*, n° 2020. *Traité Alph.*, v° *Pension alimentaire*, n° 5, note 5. — Naquet, t. I, n° 70). La théorie de l'Administration n'est, d'ailleurs, pas très ferme, puisque, dans le cas où il intervient un jugement condamnant à servir la pension, le droit de mutation n'est pas perçu.

tout ce qui s'y unit accessoirement, soit naturellement, soit artificiellement; les art. 547 à 577 du C. c. complètent et développent cette définition; il sortirait de notre cadre de les étudier; observons seulement que l'on ne peut pas, à vrai dire, considérer l'accession comme une transmission de propriété qui suppose un ancien et un nouveau propriétaire, c'est pourquoi le droit de mutation ne saurait être appliqué;

4° La compensation légale « s'opère de plein droit, par la seule force de la loi, même à l'insu des débiteurs; les deux dettes s'éteignent réciproquement, à l'instant où elles se trouvent exister à la fois, jusqu'à concurrence de leurs quotités respectives » (art. 1290), sous certaines conditions exprimées dans les art. 1291 et suivants. Nous devons remarquer qu'en pratique la compensation légale constatée dans un acte supporte le droit de mutation (1); parce que, dit l'Administration, les quittances et les actes portant libération, c'est-à-dire, les actes qui constatent l'extinction d'une dette, sont soumis au droit proportionnel par l'art. 69, § 2, n° 11 de la loi de frimaire; or, d'après elle, l'écrit dans lequel est mentionné une compensation légale rentre dans cette catégorie, il doit donc supporter le droit de mutation. Ce raisonnement nous paraît inexact; en effet, les actes visés par le texte sont ceux qui résultent d'une opération juridique dont les parties ont voulu l'existence, par

(1) Instruction 2384, § 6, p. 52.

exemple : le paiement, tandis que la compensation légale s'opère même à l'insu des débiteurs et des créanciers, sans que leur consentement ait été pour rien dans le fait qui s'est accompli ; en outre, l'art. 69, § 2, n° 11, vise les actes emportant libération ; mais l'écrit constatant la compensation légale ne libère pas (1), il ne fait que signaler un phénomène inévitable (2) ;

5° La confusion est un mode d'extinction des obligations qui se produit « lorsque les qualités de créancier et de débiteur se réunissent dans la même personne » (art. 1300). La pratique est ici conforme à la théorie (3) ;

6° La prescription (art. 2219) est un moyen d'acquiescer ou de se libérer par l'accomplissement d'un certain laps de temps.

(1) Naquet, t. I, n° 72. — *Tr. Alph. V° Compensation*, n° 12 et *supplément*, *eod.* V° n° 2.

(2) La Jurisprudence a souvent décidé que l'acte constatant une compensation légale ne donnait pas ouverture au droit de libération : Cass. req., 16 mai 1870 ; S. 71, 1, 60 ; I. E., 18, 857. — Cass. civ., 25 mars 1885. S. 85, 1, 457. — Tr. Grasse, 28 février 1898. R. E. 1707. — Tr. Lille, 18 juillet 1902. R. E. 3, 118. — *Contra.* Tr. Montauban, 27 mai 1887. J. E. 22, 972. — Il semble que, depuis ces dernières années, la Direction Générale de l'Enregistrement incline à abandonner son ancien système : le 16 mars 1899 (R. E. 2357), en effet, elle a décidé que le droit de libération n'est pas exigible sur l'acte constatant la compensation entre une récompense due par la femme menaçante à son mari et une reprise due par celui-ci.

(3) Instruction 1320, § 2.

TAXE DE TRANSMISSION

Une dérogation absolue au principe que la mutation doit se manifester pour percevoir le droit dérive de l'art. 6, 2^e alinéa de la loi du 23 juin 1857 ; « ...toute cession de titres ou promesses d'actions et d'obligations, dans une société, compagnie ou entreprise quelconque, financière, industrielle, commerciale ou civile, quelle que soit la date de sa création, est assujettie, à partir du 1^{er} juillet 1857, à un droit de transmission de la valeur négociée. Ce droit, pour les titres au porteur et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société, est converti en une taxe annuelle et obligatoire... » ; de telle sorte qu'un droit de mutation se perçoit sans mutation.

A l'époque où fut élaborée cette loi, la dette nationale venait d'être augmentée de 2.201.506.880 francs de capital nominal, résultat de la guerre de Crimée ; trois emprunts avaient été votés en 1854 et en 1855, et l'annuité à servir aux rentiers s'élevait à 71.709.400 francs (1). Il fallait faire face à cette nouvelle charge, et, entre autres moyens inventés, on créa la taxe de transmission annuelle et obligatoire. Avant la loi de 1857, seules les mutations réelles étaient imposées et voici maintenant les mutations présumées qui sont atteintes. « Cette disposition exorbitante, dit M. Wahl, marque que le législateur a quelquefois

(1) P. Leroy-Beaulieu, *Science des Finances*, t. II, p. 566, 3^e édit.

avoué sa tendance à frapper partout où il le peut, sans discernement » (1). On a voulu expliquer que « l'impôt fait payer au porteur de titre la faculté qu'il a voulu se réserver de pouvoir faire passer son titre dans une autre main, sans l'accomplissement d'aucune formalité » (2). Observons que cette explication n'est pas tout à fait juste, elle permet en effet de supposer que le législateur a, en votant la loi de 1857, retiré d'une main la faveur qu'il donnait de l'autre.

Le système de la loi de 1857 établit une sorte de solidarité entre les porteurs du titre qui les oblige à payer, les uns pour les autres, le droit de transmission : tel capitaliste, dont les valeurs restent en portefeuille, supportera plus lourdement la taxe que tel autre qui fait journellement commerce de ses titres. De plus, l'impôt ne suit pas le mouvement des valeurs, il est donc injuste : « Autrefois, on payait l'impôt, maintenant, on s'y abonne » a dit M. de Cassagnac, un de nos députés, et cet abonnement est mauvais, il peut entraîner sur des pentes dangereuses en matière fiscale, car il fait changer la nature de l'impôt : d'indirect qu'il était, le voilà devenu direct, mais avec un quantum tout à fait élastique et arbitraire.

(1) Wahl, t. I, n° 24.

(2) *Dictionnaire des Finances*, de M. Léon Say. V° *Enregistrement*, p. 108, 1^{re} col.

On peut, au principe que le droit d'enregistrement frappe les actes et les mutations, rattacher les deux propositions suivantes :

1° Les droits sont perçus d'après l'objet des conventions renfermées dans les actes;

2° Une disposition ne peut donner ouverture qu'à un seul droit, mais chaque disposition d'un acte donne lieu à un droit.

CHAPITRE PREMIER

Les droits sont perçus d'après l'objet des conventions renfermées dans les actes.

Lorsqu'il est présenté à la formalité de l'enregistrement une pièce écrite qui constate une mutation d'immeubles ou de fonds de commerce, la Régie aura le droit, postérieurement, de vérifier et de contrôler les allégations des parties sur les déclarations des valeurs, mais, au moment où l'écrit est présenté au receveur, celui-ci doit liquider le droit d'après l'objet des conventions renfermées dans l'acte. Ici se placent les règles d'interprétation des conventions que nous allons exposer.

Tout d'abord, il y a lieu de poser le principe d'après lequel le droit civil doit servir de seul guide dans l'interprétation des actes et conventions; « le droit fiscal n'intervient même pas à titre supplétif, dit M. Wahl, sauf lorsqu'il déroge expressément aux règles du droit civil; mais alors les exceptions qu'il

prononce sont restreintes aux seuls cas exprimés dans les actes législatifs qui les contiennent » (1). — « Là où la loi ne distingue pas, dit la Cour de Cassation, on ne peut créer des distinctions et des exceptions qui en altéreraient le sens et la détourneraient de son objet. La lettre de la loi est seule à consulter, lorsqu'elle présente un sens clair et précis » (2). — « On ne peut pas, dit-elle encore, quand il s'agit d'impôt, raisonner par analogie » (3). — « En droit fiscal, ajoutent les *Pandectes françaises*, il n'est pas permis de raisonner d'un cas prévu à un cas imprévu et de décider alors par analogie, car, dans les lois de finances, comme dans les lois pénales, ce qui n'est pas prévu, ce qui n'est pas ordonné ou défendu, est permis et ne peut être exigé ou défendu » (4).

D'autre part, il ne peut y avoir interprétation que lorsqu'il y a doute : *Cum in verbis nulla ambiguitas est, non debet admitti voluntatis questio* (5). Lorsque les termes de l'acte sont clairs et précis, il est évident que le receveur ne doit rien rechercher au delà (6), et, si les parties ont donné la signification exacte et juridique que leur convention méritait,

(1) Wahl, t. I, n° 167. — Cass., 21 avril 1841. S. 41, 431.

(2) 24 février 1809. S. 09, 1, 218.

(3) 16 janvier 1854. S. 54, 1, 141. D. 54, 1, 349.

(4) *Pand. franç. Rép. V° Enregistrement*, n° 96.

(5) L. 25, § 1. *Dig. De Legat. 3°*. — Cass., 23 février 1863. S. 63, 1, 70; 26 février et 15 avril 1872. S. 72, 1, 328 et 332.

(6) Cass., 23 février 1824; S. 24, 1, 260. J. E. 7706. Instruction n° 1132, § 12; — 13 avril 1891. S. 91, 1, 421. D. 91, 1, 471. Instruction 2807, § 8.

taut, c'est cette qualification qui doit être tenue pour vraie, malgré la possibilité qu'il y aurait d'en trouver une autre, les parties ayant la faculté de choisir, entre deux dénominations, celle qui est la plus favorable au point de vue du tarif (1). Aussi, lorsqu'un acte constate une cession de créance moyennant une rente, les contractants pourront dénommer leur convention : cession de créance, car le tarif applicable à cette catégorie d'actes est inférieur à celui des constitutions de rentes. Si les parties ont donné une qualification inexacte à leur convention, le receveur a le devoir de restituer à l'acte son véritable caractère qui sera déterminé par les dispositions du contrat et la portée juridique des clauses qui en font l'objet (2). Le Code civil, dans ses articles 1156 à 1164, trace les règles de l'interprétation des conventions : tout d'abord, si des dispositions sont claires et précises, elles doivent servir à expliquer celles qui paraissent obscures (art. 1161) (3) ; au cas où ces éléments font défaut, il faudra, d'après l'art. 1156 « rechercher quelle a été la commune intention des parties contractantes, plutôt que de s'arrêter au sens littéral des termes »,

(1) *Tr. Alph. V^o Convention*, n^o 10. *Pand. franç. Rép. V^o Enregistrement*, n^o 237. Seine, 15 mars 1895. R. E. 735.

(2) *Wahl*, t. I, n^{os} 163 et 164, et t. II, n^o 518. Cass., 5 nov. 1878, S. 78, 1, 83; 19 juin 1882. S. 83, 1, 231. Cass., 15 février 1893. S. 94, 1, 149. D. 93, 1, 292. Instruction 2842, § 7 et Instruction 3174, § 2, p. 15. Cass., 29 novembre 1893. D. 94, 1, 299. Cass., 25 janvier 1899; D. 99, 1, 541.

(3) *Dall. Rép. V^o Enregistrement*, n^o 3366, note 1. J. P. t. VII, p. 417.

mais encore est-il nécessaire que l'impression générale qui ressort de la lecture de l'acte, permette de découvrir cette intention. « La perception des droits d'enregistrement, porte un arrêt de la Chambre Civile du 23 février 1824 (1), se détermine d'après la substance des actes et leur forme extrinsèque, abstraction faite des intentions secrètes des parties ». On arrive ainsi à la règle maintes fois consacrée par la jurisprudence et suivie par la Direction Générale, que « la nature des contrats se détermine non par les termes dans lesquels ils sont conçus, ni par la forme extérieure dont ils sont revêtus, ou par les qualifications que les parties leur ont données mais par l'objet des conventions qu'elles renferment » (2).

Il est à peine besoin de signaler, en terminant, que l'autorité judiciaire demeure en dernier lieu, seule compétente, d'attribuer aux actes leur véritable caractère et de restituer leur véritable portée aux dispositions des actes soumis à la formalité de l'enregistrement, et d'assurer la perception des droits, conformément à la loi (3). M. Garnier ne partage pas cette opinion (4), car, dit-il, le fisc

(1) S. 24, 1, 260.

(2) Cass. civ., 20 août 1850. S. 1850, 1, 688. Instruction, n° 1875, § 2, et les nombreux arrêts cités dans l'Instruction n° 2664, § 2, p. 48. — Cass., 29 novembre 1893, précité.

(3) Cass., 6 mai 1896. D. 97, 1, 117. R. E. n° 1153. J. E. 24. B. 48. R. P. n° 8. 769. *Tr. Alph.*, supplément, v° *Convention*.

(4) *Rép. Général*. V° *Convention*, n° 90, 12°.

n'ayant pas été partie, le jugement ne peut lui être opposé; mais alors, comme le font justement remarquer les *Pandectes françaises*, « il sera perçu un impôt sur une convention qui n'existe pas, et le véritable contrat n'aura pas été imposé, et ceci est inadmissible » (1).

Pour qu'un acte présenté à la formalité puisse être rangé dans une des catégories des contrats civils il doit remplir les conditions de validité exigées par le droit civil, à défaut desquels la convention est entachée de nullité.

Les nullités sont absolues ou relatives.

Il y a lieu à nullité absolue ou de plein droit dans tous les cas, où le contrat manque d'un de ses éléments ou conditions d'existence; ces éléments sont au nombre de quatre : *le consentement, l'objet, la cause*, et, pour certaines conventions, *les formes solennelles* prescrites par la loi; en leur absence, le contrat est inexistant, c'est un pur néant juridique. On a voulu, dans cette hypothèse, séparer l'inexistence de la nullité absolue *stricto sensu*. D'après MM. Aubry et Rau (5^e éd, t. I, § 37, p. 180 et s.); il faut distinguer suivant que l'élément qui manque est un élément de fait ou de création légale; si l'élément absent du contrat est un élément de fait, il y a inexistence; au contraire, si l'acte contrevient à un commandement ou à une défense de la loi, il y a nullité abso-

(1) *Pand. franç.*, *loc. cit.* n° 234; en ce sens : Cass., 3 février 1886, D. 86, 1, 190. 29 juillet 1890. D. 91, 1, 54.

lue, telle est l'hypothèse d'un pacte sur succession future. Mais quel est l'intérêt de cette distinction ? En cas d'inexistence, disent Aubry et Rau, l'inefficacité de l'acte est indépendante de toute déclaration judiciaire, tandis que, s'il y a nullité absolue, il faudra que cette inefficacité ait été reconnue par le juge. Cependant, que l'élément absent soit de fait ou de création légale, les mêmes effets en découlent, le contrat, dans les deux cas, est un néant juridique qui ne peut produire aucun effet, ni fonder aucune action en justice ; il y a, semble-t-il, dans la thèse de MM. Aubry et Rau, une confusion entre la preuve et le fond du droit (1).

De la nullité de plein droit, résultent quatre conséquences que nous ne ferons que signaler : 1° la nullité existe immédiatement ; 2° toute personne intéressée peut s'en prévaloir ; 3° elle n'est pas susceptible de confirmation ; 4° elle ne peut se couvrir par aucun laps de temps.

La nullité relative ou annulabilité vicie également la convention, néanmoins cette convention existe, et le vice qui l'affecte peut être couvert. On distingue dans l'annulabilité quatre caractères juridiques qui s'opposent aux quatre conséquences de la nullité de plein droit : 1° l'annulabilité suppose nécessairement un jugement d'annulation ; 2° certaines personnes seulement peuvent s'en prévaloir ; 3° la confir-

(1) Cours de M. E. Gaudemet, à la Faculté de droit de Dijon, année 1901-1902.

mation est possible; 4^o l'action en annulation est prescriptible. Les cas de nullité relative sont au nombre de deux : 1^o le vice du consentement par erreur, violence, dol ou lésion; 2^o l'incapacité (1).

Ayant ainsi formulé les règles des nullités en droit civil, voyons les conséquences que l'on en déduit en droit fiscal, en ce qui touche la perception du droit d'enregistrement.

ACTES NULS. — Trois théories se sont fait jour : celles de MM. Championnière et Rigaud, de la Cour de cassation, et de M. Garnier.

1^{er} *Système*. — Le système présenté par MM. Championnière et Rigaud (2) refuse à l'Administration le droit de percevoir sur un acte nul, l'impôt dont il serait susceptible s'il était pleinement valable : « Ce qui ne produit pas d'effet légal, disent-ils, ne peut pas produire d'impôt. Comment supposer que la loi frappe d'un droit de vente ou d'obligation ce qu'elle déclare ne constituer ni vente ni obligation, ni même aucune convention quelconque, ce qu'elle défend de juger, de jamais prendre en considération? » Ces auteurs invoquent quatre arguments en faveur de

(1) Sauf les trois cas d'incapacité suivants qui sont sanctionnés par une nullité absolue : 1^o l'incapacité légale de l'art. 29 du Code pénal, qui est une véritable peine accessoire établie pour des motifs d'ordre public; 2^o le contrat de mariage d'un mineur qui n'a pas les autorisations requises ou qui n'a pas figuré personnellement au contrat; 3^o la donation acceptée par un incapable, sans l'accomplissement des formalités légales.

(2) *Traité*, t. I, n^{os} 232 et s. Dall. *Rép.* V^o *Enregistrement*, n^{os} 209 et s.

leur théorie; les trois premiers sont tirés de la loi de frimaire, le quatrième s'appuie sur un avis du Conseil d'Etat du 18 octobre 1808.

1° L'article 40 de la loi du 22 frimaire an VII, frappe de nullité la contre-lettre faite sous signature privée et qui a pour objet une augmentation de prix; or, au cas où son existence sera constatée, il sera perçu, à titre d'amende, une somme triple du droit qui « aurait eu lieu » sur les sommes et valeurs y exprimées. Le droit n'a donc pas eu lieu, parce qu'il ne devait pas avoir lieu;

2° L'art. 34 de la même loi déclare nuls certains exploits ou procès-verbaux d'huissiers non enregistrés dans les délais, et prononce contre l'officier public une amende de 25 francs, et d'une somme équivalente au montant du droit de l'acte non enregistré. Comme dans l'hypothèse précédente, le droit n'a pas été perçu, parce qu'il ne pouvait pas l'être;

3° Les jugements portant résolution de contrats pour cause de nullité radicale ne donnent pas ouverture au droit proportionnel, d'après l'art. 68, § 3, n° 7, donc les résolutions pour d'autres causes y sont assujetties, et alors les jugements résolutifs des contrats nuls n'opèrent pas mutation, de même les actes nuls, et ne doivent pas supporter le droit spécial de mutation;

4° Le droit perçu sur une adjudication annulée par les voies légales doit, d'après l'avis du Conseil d'Etat du 18 octobre 1808, être restitué comme indûment perçu sur un acte nul.

2^e *Système*. — Le système précédent a été repoussé par la doctrine et la jurisprudence (1) pour les motifs suivants : les art. 34 et 40 de la loi de frimaire ont trait à des contraventions aux lois d'enregistrement, mais ils ne déclarent pas que l'acte nul est exempt du droit; en outre, la nullité qu'ils prononcent est relative, or, la nullité relative n'est pas, comme nous le verrons, un obstacle à la perception; on ne peut pas, en second lieu, déduire de l'art 68, § 3, n° 7, la conséquence que les actes nuls ne sont pas soumis à l'impôt : ce texte restrictif, (comme édictant une exception), impose une interprétation littérale, et comme il ne parle que des jugements résolutifs de contrats nuls, on ne saurait l'étendre à toutes les conventions frappées de nullité absolue; enfin, l'avis du Conseil d'État du 18 octobre 1808 est un texte tout à fait exceptionnel qui, d'ailleurs, concerne plutôt une question de restitution et dont nous aurons à nous occuper dans notre troisième partie. Mais les partisans du second système objectent surtout que la théorie de MM. Championnière et Rigaud conduit à instituer le receveur, juge de la validité des actes; en réalité son rôle se borne à percevoir un impôt, il n'a pas mission d'anticiper sur les pouvoirs du magistrat et de peser la valeur obligatoire des actes d'après les vices qui peuvent s'y attacher;

(1) *Dict. Enreg. V° Nullité*, nos 32 et s. 141 et s. — Demante, t. I, n° 50, Naquet, t. I, n° 88. — Wahl, t. I, n° 177. — *Tr. Alph. V° Nullité*, n° 28. — Cass., 26 février 1894. S. 95, 1, 102. D. 94, 1, 247.

d'ailleurs, que lui importe la validité d'une convention, puisque les intérêts du Trésor ne sont pas en jeu ? « Attendu, porte un arrêt du 27 décembre 1876 (1), que la seule existence des actes suffit pour donner ouverture aux droits d'enregistrement, encore bien qu'ils puissent être annulés pour un vice absolu et d'ordre public, que le receveur n'a pas mission d'apprécier leur efficacité légale... ». Il en résulte que, dans tous les cas de nullité, l'Administration devra percevoir l'impôt, comme si l'acte était valable.

3^e système. — MM. Garnier (2) et Bastiné (3), déclarent que le receveur doit percevoir l'impôt afférent à la nature d'acte qu'il a sous les yeux, lorsque le contrat « accuse une convention qui a toutes les apparences de la validité », comme si l'acte n'avait aucun vice. M. Bastiné s'exprime ainsi : « Toutes les hypothèses se réduisent à une triple forme : ou une nullité radicale (c'est-à-dire absolue) résulte de l'acte même soumis à la formalité de l'enregistrement ; ou une nullité radicale affecte la convention, mais ne se manifeste pas dans l'acte... Quand la nullité radicale ne ressort pas du contenu de l'acte, elle est comme si elle n'existait pas, pour l'Administration... Comme l'Administration ne peut sortir de l'acte pour l'assiette de l'impôt, elle doit appliquer forcément

(1) S. 77, 1, 81. D. 77, 1, 174.

(2) *Rép. G. V^e Nullité*, n^o 12.

(3) Bastiné : *Théorie du droit fiscal*, t. I, p. 46.

au contrat le tarif établi par la loi... Il ne reste donc que la nullité radicale constatée par l'acte, c'est-à-dire l'imperfection juridique du contrat que l'employé peut reconnaître à l'inspection de l'acte même soumis à la formalité; celle-là est un obstacle à l'exigibilité d'un droit proportionnel ».

C'est à ce dernier système que nous nous rallions sans hésitation, mais en admettant que le receveur est, dans une certaine limite et sous certaines restrictions, juge de la validité des actes qui lui sont présentés.

Sous certaines restrictions, en effet, car on ne saurait soutenir que l'agent de l'administration est chargé de trancher un litige et de dire le droit, il n'est pas fonctionnaire de l'ordre judiciaire, d'autant plus que, comme nous l'avons fait entendre, il doit s'en tenir à l'acte qui lui est présenté, sans rien rechercher en dehors; il n'est pas vraiment juge enfin, car, chargé de percevoir un impôt sur la convention, il serait en même temps partie au procès.

Cependant, il faut reconnaître qu'il a des questions aussi délicates à résoudre que celles qui se présentent devant les tribunaux; ne doit-il pas analyser toutes les clauses d'un acte pour en déterminer la nature et ne pas se laisser surprendre par la fausse qualification que peuvent lui avoir donnée les parties? Le receveur doit rechercher, d'après les principes du droit civil, à quelle classe juridique appartient l'acte qui lui est soumis, et il est aussi difficile de déterminer la nature d'un contrat que d'en apprécier

la validité (1). Bien que n'étant pas un degré de juridiction, la loi du 25 février 1901, sur le nouveau régime fiscal des successions, lui a donné un pouvoir remarquable (art. 5), celui de refuser la déduction d'une dette, lorsqu'il aura *jugé* les justifications insuffisantes; il semble que l'on peut trouver dans ce texte l'approbation du législateur à la doctrine que nous soutenons : le receveur est chargé de faire un examen approfondi de l'acte qui lui est soumis, à l'instar du juge, et d'appliquer le droit fiscal à la convention qui lui paraîtra résulter des termes du contrat. Or, si pendant son examen, il s'aperçoit d'un cas de nullité absolue qui se manifeste à ses yeux, il sera évidemment dans l'impossibilité de dénommer la convention, puisqu'elle n'existe pas, il ne pourra attribuer aucun caractère juridique à l'écrit qui lui est présenté.

La meilleure réfutation que l'on puisse donner du second système est l'obligation où se sont trouvés les auteurs qui l'ont soutenu, l'Administration et la jurisprudence, de construire la théorie des actes imparfaits.

« On entend par acte imparfait, dit le *Traité Alphabétique*, soit l'acte non encore formé par le défaut de consentement de toutes les parties, soit l'acte auquel manquent quelques-unes des formalités exigées par la loi pour sa perfection » (2). Mais

(1) Wahl, t. I, n° 177.

(2) *Tr. Alph. V° Acte imparfait*, n° 1.

alors, nous sommes devant un acte nul ou annulable, d'après les définitions que nous avons posées, suivant que les formalités sont ou non essentielles dans les cas où la loi les exige ! M Naquet en convient : « Dans la rigueur des principes, cette distinction entre l'acte nul et l'acte imparfait ne se justifie pas. Je conviens que le défaut de consentement implique l'inexistence du contrat, d'où il suit que le contrat est imparfait, ou mieux, qu'il *n'est pas fait* ; mais, n'en est-il pas de même toutes les fois qu'au lieu du consentement, c'est une autre condition essentielle à la formation du contrat qui fait défaut ? » (1). Or, dit-on, l'acte imparfait ne peut pas être frappé du droit spécial à la nature de la convention qu'il constate, parce qu'il est apparent que cette convention n'existe pas ; c'est donc aux caractères extérieurs de l'acte que le receveur doit s'en prendre pour baser sa perception.

Il résulte de cette théorie que, si la nullité absolue est apparente, le droit établi sur l'acte ne doit pas être perçu ; si, au contraire, la nullité absolue n'est pas évidente, le receveur n'ayant pas le pouvoir de la rechercher en dehors des termes de l'acte, devra percevoir comme si elle n'existait pas. « C'est un principe fondamental, dit la Direction Générale, que les droits d'un acte sont acquis au Trésor, par le seul fait de l'existence de cet acte revêtu de toutes les formes *extérieures* propres à constater la conven-

(1) Naquet, t. I, n° 91.

tion » (1). — « La perception du droit d'enregistrement, porte l'arrêt des Chambres réunies, du 15 novembre 1828 (2), s'établit *sur les dispositions matérielles des actes*, et sur leur effet légal, indépendamment des motifs qui ont pu déterminer les parties à provoquer ces actes ».

On tire encore de la théorie des actes imparfaits cette conséquence que les seules nullités absolues résultant du défaut de consentement et du défaut d'objet font obstacle à la perception, l'absence des formalités solennelles exigées par la loi n'ont aucune influence. Nous dirons, au contraire, que le défaut de formes solennelles étant parfaitement reconnaissable au seul aspect de l'acte, devrait empêcher la perception ; puisqu'il est évident et palpable que l'acte est absolument nul, comme une constitution ou une mainlevée d'hypothèques, un contrat de mariage faits sous seing privé, on ne saurait percevoir le droit spécial afférent au contrat considéré comme parfait. Remarquons que la convention nulle en tant qu'écrit peut amener une mutation, alors un droit est exigible, mais la cause de l'exigibilité de ce droit sera la mutation et non la convention écrite (exemple : une donation immobilière constatée par un acte sous signature privée).

Actes annulables. — La règle unanime est que, lorsqu'un acte annulable est présenté à la formalité

(1) Instruction n° 2562, § 9, p. 119.

(2) *Loc. cit.*

de l'enregistrement, le droit de la convention qu'il constate doit être immédiatement perçu (1); cet acte produisant tous ses effets, a une existence légale qui peut servir de base à la perception. On peut le comparer à un acte affecté d'une condition résolutoire qui est le jugement d'annulation (2), et nous verrons dans notre seconde partie que la condition résolutoire ne fait pas échapper la convention au droit.

La Jurisprudence a fait application de cette règle aux cas suivants :

1° Incapacité (3);

2° Donations entre époux annulables pour violation de l'art. 1097 (4);

3° Vente immobilière nulle en vertu de l'art. 686, du C. pr. c., comme ayant pour objet des biens qui, à l'époque du contrat, se trouvaient sous le coup d'une saisie transcrite (5);

4° Vente consentie par un autre que le propriétaire, et tombant sous le coup de l'art. 1599 du C. c. (6);

5° Acte de société affecté de nullité (7).

(1) Champ. et Rig., n^{os} 244 et 269. Demante, n^o 49; Naquet, n^o 87. — *Dict. Enreg.* V^o *Nullité*, n^{os} 57 et s. — *Rép. Gén. eod.* V^o n^o 18. — *Tr. Alph. eod.* V^o n^o 14.

(2) *Tr. Alph.*, loc. cit., n^o 13.

(3) Cass. req. 25 avril 1893. R. P. 8054.

(4) Cass. 26 juillet 1869, 3 arrêts. S. 69, 1, 475. D. 69, 1, 476. Instruction 2393, § 5. I. E. 18851. — R. P. 3036.

(5) Cass. 18 novembre 1862. D. 63, 1, 450.

(6) Amiens, 3 décembre 1892. R. E. 412.

(7) Cass. civ., 14 déc. 1881. D. 82, 1, 289. Versailles, 5 nov. 1886. J. E. 22, 902.

La nullité dont ces actes sont entachés ne se manifeste pas extérieurement, et il est conforme à notre théorie de déclarer qu'ils doivent être considérés comme valables par l'Administration.

CHAPITRE II

**Une disposition unique ne peut donner ouverture
qu'à un seul droit, mais chaque disposition d'un
acte donne lieu à un droit.**

PREMIÈRE SECTION

**UNE DISPOSITION UNIQUE NE PEUT DONNER OUVERTURE
QU'A UN SEUL DROIT**

« Cette règle, disent MM. Championnière et Rigaud, est un axiome en matière d'impôts. L'objet qui a payé le droit ne peut plus le payer, la dette est acquittée, le débiteur libéré. Toutes les lois fiscales supposent ce principe ; c'est une nécessité, car, si l'impôt pouvait être exigé deux fois, il pourrait l'être un plus grand nombre et indéfiniment. L'exigibilité

du droit n'aurait d'autres bornes que celles de l'avidité du fisc ou des besoins insatiables du Trésor » (1).

L'art. 8 de la loi du 22 frimaire an VII expose en effet : « Il n'est dû aucun droit d'enregistrement pour les extraits, copies ou expéditions des actes qui doivent être enregistrés sur les minutes ou originaux », il ajoutait : « Quant à ceux des actes judiciaires qui ne sont assujettis à l'enregistrement que sur les expéditions, chaque expédition doit être enregistrée... ». Cette dernière disposition, qui faisait échec à notre principe, a été implicitement abrogée par l'art. 38 de la loi du 28 avril 1816 qui ordonne l'enregistrement des actes judiciaires sur les minutes ou originaux. Actuellement, la formalité sur les expéditions n'existe qu'à l'égard des actes de l'état civil, et une seule expédition est frappée (2), le principe est donc entier.

En ce qui concerne les mouvements de valeurs, notre règle a été expressément énoncée dans l'avis du Conseil d'État des 2-10 septembre 1808 : « du système contraire, il résulterait que le même objet serait, en définitive, assujetti à deux droits de mutation, ce qui n'est ni dans le texte, ni dans l'esprit de la loi ».

De sorte que, si plusieurs exemplaires d'un même acte sont présentés à la formalité, un seul droit doit être perçu.

(1) Champ. et Rig. n° 772.

(2) Déc. Min. Fin. du 8 juin 1821. J. E. n° 6977.

Il ne faut pas voir d'exception dans l'art. 68, § 1, n° 18 de la loi fondamentale, qui assujettit à un droit « les collations d'actes et de pièces, ou les extraits d'iceux, par quelque officier public qu'elles soient faites », car ces collations ont quelque chose de plus que les simples copies : la déclaration de conformité par l'officier public qui les a rédigées.

Il n'y a pas non plus de dérogation au principe du droit unique sur la disposition unique dans le cas de cumul de droits, car il y a lieu à des perceptions de nature différente, en voici quelques exemples :

1° Le droit de transcription est toujours perçu avec le droit de vente immobilière, ces deux droits correspondent à deux formalités ;

2° Le droit de titre (dû sur une convention non encore enregistrée) se cumule avec le droit de condamnation ou avec la taxe des frais de justice, il y a deux natures d'actes ;

3° La taxe des frais de justice est perçue dans certains cas avec les droits dûs à raison des mouvements de valeurs contenus dans les actes passés devant le tribunal ou un notaire commis ; cette taxe est le prix de l'appui prêté par le Tribunal aux parties pour l'exécution de leurs conventions ;

4° La taxe additionnelle perçue au profit de la ville de Paris sur les ventes publiques de meubles, les mutations de fonds de commerce et les marchandises neuves garnissant lesdits fonds, créée par la loi du 31 décembre 1900.

DEUXIÈME SECTION

CHAQUE DISPOSITION D'UN ACTE DONNE LIEU
A UN DROIT

Nous sommes en présence de l'importante théorie des dispositions dépendantes et indépendantes tirée des art. 10 et 11 de la loi de frimaire, ainsi conçus :

Art. 10 : « Dans le cas de transmission de biens, la quittance donnée ou l'obligation consentie par le même acte, pour tout ou partie du prix entre les contractants, ne peut être sujette à un droit particulier d'enregistrement ».

Art. 11 : « Mais lorsque dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes ou ne dérivant pas nécessairement les unes des autres il est dû pour chacune d'elles, et selon son espèce, un droit particulier ».

M. Wahl (1) trouve l'origine de cette théorie dans la déclaration du 30 décembre 1676, qui frappait d'un droit de contrôle chacune des injonctions et déclarations contenues dans les exploits.

La théorie des dispositions dépendantes et indépendantes est une des plus délicates qui soient po-

(1) Wahl, t. I, n° 149.

sées en droit fiscal, elle a donné naissance à deux systèmes : celui de l'ancienne doctrine et celui de la jurisprudence.

L'ancienne doctrine, représentée par MM. Demante (1) et Dalloz (2), se refuse à voir une corrélation entre l'art. 10 et l'art. 11 de la loi de frimaire : « L'art. 11, dit M. Demante, consacre virtuellement, et *a contrario*, un principe plus étendu que celui qui pourrait être établi par l'induction des exemples cités en l'art. 10, et ce principe tend à soumettre à un impôt unique l'opération mélangée de deux ou plusieurs contrats, lorsque ces contrats divers se combinent en un seul tout ». M. Dalloz est plus clair : « Nous ne pouvons, pour mettre le lecteur à même de juger si telle ou telle clause d'un acte doit être assujettie à un droit particulier, indiquer de règle plus certaine que de poser cette question : la clause, pour produire son effet, aurait-elle besoin d'être rédigée dans un acte séparé ? » Pour répondre à la question, il faudra donc considérer l'intention des parties, et non le caractère juridique des contrats.

L'opinion à laquelle nous nous rallions veut, pour distinguer les dispositions dépendantes des dispositions indépendantes, s'appuyer uniquement sur les caractères juridiques des conventions, elle réunit les suffrages des auteurs du *Dictionnaire de l'Enregistrement*, de MM. Naquet, Wahl, et de la Jurisprudence.

(1) Demante, t. I, n^{os} 70 et 71.

(2) Dall. *Rép.* V^o *Enregistrement*, n^{os} 369 et s.

« Une disposition est dépendante d'une autre, disent les rédacteurs : 1° lorsque, d'après les règles tracées par la loi civile, soit sous la dénomination de chaque contrat, soit au titre des obligations pour les contrats non dénommés, elle tient à son essence ou à sa nature, et qu'elle en est ainsi la conséquence nécessaire, *non d'après le but que les parties se sont proposé, mais d'après la loi ou la nature des choses*; — 2° lorsqu'elle n'a d'autre effet que de la compléter, d'en régler l'exécution, ou qu'elle est exclusivement relative à des faits qui se lient intimement à la consommation de la disposition principale.

« Au contraire, une disposition est indépendante d'une autre lorsque, lui étant purement accidentelle, elle n'en est pas, *en vertu des dispositions de la loi ou par la nature des choses*, la conséquence nécessaire, encore qu'elle la suppose nécessairement, et lorsqu'elle n'a pas pour objet unique de la compléter, d'en régler l'exécution, et qu'elle n'est pas exclusivement relative à des faits qui se lient intimement à sa consommation » (1).

M. Naquet partage la même opinion : « Il est logique, dit ce savant auteur, d'établir l'impôt d'après le caractère juridique des contrats, et non d'après l'intention des parties; il ne s'agit point de savoir ce que les parties ont voulu faire, mais ce qu'elles ont fait... j'admets donc que les dispositions ne sont dépendantes que si elles sont de l'essence de la conven-

(1) *Dict. Enreg. V° Acte contenant plusieurs dispositions*, n° 6.

tion principale et en constituent les éléments corrélatifs et nécessaires » (1). M. Wahl, moins clair cependant, partage l'avis de M. Naquet : « La disposition est dépendante lorsqu'elle règle une question que le contrat ne pouvait pas ne pas régler » (2).

De même, la jurisprudence de la Cour de cassation veut, pour l'interprétation des dispositions dépendantes ou indépendantes, se tenir sur le terrain de l'appréciation juridique, et combine les articles 10 et 11 de la loi de frimaire : « Attendu, porte un arrêt du 21 août 1872 (3), qu'aux termes de l'article 11 de la loi du 22 frimaire an VII, lorsque, dans un acte quelconque, soit civil, soit judiciaire ou extrajudiciaire, il y a plusieurs dispositions indépendantes et né dérivant pas nécessairement les unes des autres, il est dû pour chacune d'elles et selon son espèce un droit particulier dont la quotité est déterminée par l'article du tarif dans lequel elle se trouve classée ou auquel elle se rapporte; que, par induction de ce texte, il est admis que quand, au contraire, diverses dispositions comprises dans un même acte sont dépendantes, et dérivent nécessairement les unes des autres, il ne doit être perçu qu'un seul droit; mais que l'induction ne saurait être étendue au-delà des termes que suppose l'article 10 de la loi précitée,

(1) Naquet, t. I, n° 124.

(2) Wahl, t. I, n° 150.

(3) S. 72, 1, 441. *Rép. pér.* 3542, Instruction 2456, § 6; dans le même sens : Cass. 12 juillet 1875; S. 76, 1, 134; D. 75, 1, 341. *Rép. pér.* 4178. Instruction 2531, § 3; 14 décembre 1896. D. 98, 1, 257. J. E. 25008.

dans le cas qu'il propose, par exemple ; d'où il suit que, pour soustraire à la pluralité de droits édictée par l'article 11 les dispositions diverses d'un même acte, il faut, non pas seulement que ces dispositions aient été liées entre elles dans l'intention des parties contractantes, mais que, prises abstractivement, elles concourent ensemble à la formation d'un contrat principal, et en forment les éléments corrélatifs et nécessaires ».

M. le premier avocat général Blanche a mis nettement cette distinction en lumière : « A un point de vue général, toutes les stipulations d'un même acte sont dépendantes les unes des autres, puisqu'elles contribuent, par leur réunion, à former le contrat.... Mais il est manifeste qu'il ne s'agit pas dans l'art. 11 de cette dépendance *conventionnelle*, et, pour ainsi dire *arbitraire*. Il n'est alors aucune clause accessoire qui ne fût un dérivé de la convention et ne pût échapper à l'impôt. La loi exige quelque chose de plus, elle veut que les dispositions dérivent nécessairement les unes des autres, c'est-à-dire qu'elles soient réunies par un lien juridique tel que l'une n'existerait pas sans l'autre... quand l'art. 11 a soumis à une perception distincte, les dispositions d'un même acte qui ne dérivent pas nécessairement les unes des autres, il s'est évidemment placé sur le terrain des appréciations juridiques. Pas plus ici qu'ailleurs, la volonté des contractants ne saurait créer le droit, il s'impose à elle malgré ses réticences ou ses luttes, et c'est pourquoi l'indépendance

dont le législateur a fait sa règle, doit se fonder abstractivement sur la nature de la convention et de ses effets » (1).

M. Paul Pont formule la même doctrine avec autant de clarté : « Le point de savoir si les dispositions d'un même acte constituent des dispositions distinctes et indépendantes les unes des autres, ne saurait, en principe, être résolu comme résultant de l'intention et de la volonté des parties contractantes. En thèse générale, ce sont les éléments propres à l'acte qu'il faut consulter pour se prononcer sur ce point » (2).

Ainsi, pour que deux dispositions soient considérées comme dépendant l'une de l'autre, il faut que leur réunion forme les éléments juridiques essentiels d'une convention, et que, si on supprime l'une d'elles, la convention deviendra incomplète, inachevée et incapable, d'après les règles du droit civil, de remplir son but. « Pour attribuer à une disposition, le caractère de dépendance, dit l'Instruction n° 2741, § 2, p. 17, il ne suffirait pas que, dans la pensée des contractants, elle eût été stipulée en vue de concourir à la réalisation d'une convention, si elle n'était pas elle-même comprise dans cette convention ». — Si l'opinion contraire était exacte, ajoutent les *Pandectes françaises* (3), on pourrait aller jusqu'à soutenir qu'un seul droit serait exigible, par

(1) *Rép. pér.* 3542.

(2) *Revue du Notariat et de l'Enregistrement*, n° 2323.

(3) *Rép. V° Enregistrement*, n° 459.

exemple, sur l'acte par lequel Pierre vendrait à Paul sa maison, moyennant un certain prix, et en recevrait à bail une autre maison, moyennant un certain loyer. Il suffirait, pour cela, que Pierre n'ait consenti à céder sa maison qu'à la condition que Paul louerait la sienne, et réciproquement. Or, une telle conséquence ne serait acceptée par personne. Pour qu'il ne fût dû qu'un seul droit, dans l'espèce, il faudrait qu'il n'y eût pas deux contrats, que l'un des immeubles fût vendu moyennant la jouissance de l'autre, en un mot, que l'abandon de jouissance constituât le prix de la vente ». De nombreux arrêts sont venus confirmer cette doctrine (1). Voici quelques applications de cette théorie :

1° Dans un contrat de mariage, le père et la mère de la future épouse désirent assurer à leur fille les ressources nécessaires pour supporter les charges du mariage sous les conditions qui répondent le mieux aux convenances réciproques de toutes les parties; les donateurs se proposent donc un but unique, et pour le réaliser, ils transmettent : 1° la nue-propriété d'un domaine, sous réserve d'usufruit; 2° une rente viagère. Or, dans l'intention des parties, ces deux dispositions sont dépendantes l'une de l'autre, car sans doute, la rente n'est donnée que pour tenir lieu

(1) Cass. civ., 14 janvier 1878. S. 78, 1, 130. D. 78, 1, 104. Instruction 2597, § 1.— 28 mars 1887. S. 88, 1, 337.— 14 décembre 1896. S. 98, 1, 97.— 8 décembre 1902. D. 03, 1, 257. R. E. 3206.

à la donatrice de la jouissance des immeubles constitués sous réserve d'usufruit au profit des donateurs; elles forment cependant, en droit fiscal, deux libéralités distinctes, car, loin de dériver juridiquement et nécessairement l'une de l'autre, elles pourraient exister l'une et l'autre séparément;

2° Les marchés administratifs donnent fréquemment lieu à de nombreuses difficultés, car souvent ils contiennent des dispositions indépendantes; ainsi le contrat contenant un marché de travaux à exécuter sur des terrains loués à l'entrepreneur doit supporter deux droits : l'un de bail, l'autre de marché, car les dispositions sont distinctes et ne dépendent pas nécessairement l'une de l'autre (1);

3° Le contrat à titre onéreux dans lequel il est stipulé que le prix sera payable entre les mains d'un tiers ou du notaire rédacteur est soumis au droit spécial de mandat;

4° Si, dans une vente, le prix est converti en une rente viagère réversible sur la tête d'un tiers, cette clause forme une déposition indépendante, et donne lieu, au décès du vendeur, à la perception du droit de mutation à titre gratuit.

Il ne faut pas confondre la disposition d'un acte avec une simple énonciation. La disposition est une des parties essentielles du contrat, elle contribue à le former, elle en exprime le véritable objet, tandis que l'énonciation ne sert qu'à éclairer la convention,

(1) Tr. Seine, 12 avril 1906; R. E. 4163.

c'est, suivant l'expression de Demolombe : « Une mention, une déclaration quelconque, qui est faite incidemment, et que l'acte n'a pour but principal de constater... mention, déclaration qui est faite par l'une des parties ou en son nom, sans que l'autre partie y réponde, pourrait-on dire, autrement que par son silence » (1); il est dit, par exemple, dans un conseil de famille, que le mineur est débiteur de certaines sommes envers un tiers ; cette déclaration ne constitue pas une disposition indépendante, car elle n'est faite que pour établir la situation de fortune du mineur, elle ne saurait, en conséquence, être considérée comme une reconnaissance de dettes donnant lieu à un droit particulier.

Lorsque le receveur se trouve devant un contrat contenant plusieurs dispositions dépendantes, quelle qualification doit-il lui donner ? Il est évident qu'il ne pourrait pas décomposer le contrat en tous ses éléments, pour effectuer une perception particulière sur chacun. « Les conventions synallagmatiques, disent Championnière et Rigaud, pour comprendre deux engagements, n'en sont pas moins une... le contrat a nécessairement une qualité unique qu'il s'agit de déterminer » (2). — « C'est évidemment la disposition principale, dit encore M. Naquet, ou, sous une autre forme, celle qui caractérise le contrat qui fait que les diverses stipulations sont qualifiées

(1) Demolombe, t. XXIX, n° 288.

(2) Champ. et Rig., n°s 38 et 84.

de contrat de vente, d'échange, de constitution de rente, etc... » (1).

Mais ici se présente une question délicate : la loi fiscale ayant fixé des tarifs différents suivant les conventions, entre deux dénominations possibles, laquelle choisir ?

Dans l'ancien droit, la question était très agitée, car on n'avait aucune base sérieuse pour appuyer les arguments ; en désespoir de cause, nos anciens feudistes en étaient venus à admettre des puérilités : on voit Tiraqueau enseigner que, dans un doute absolu, on doit se déterminer pour le contrat le plus noble : *actus denominatio semper debet fieri a digniori*, appuyer cette doctrine sur des préceptes de médecine et de pharmacie, et décider que l'échange est plus noble que la vente, au moyen de citations d'Homère, d'Ovide et de Pline le Jeune (2).

L'art. 96 du tarif de 1722 avait supprimé la difficulté en décidant : « Il ne sera payé qu'un droit qui sera pris sur le pied de l'article le plus fort du présent tarif ». Mais cette disposition n'apparaît pas dans la loi de frimaire.

Championnière et Rigaud (3) ont cherché à déterminer à quel artifice il faut avoir recours ; voici, en résumé, leur doctrine : l'argent étant un moyen d'exécuter un contrat, le prix n'est jamais la conven-

(1) Naquet, t. I, n° 125.

(2) Cité par Champ. et Rig., n° 109.

(3) Nos 106 à 108.

tion principale dans toutes les conventions qui comprennent un corps certain, la stipulation qui a pour objet les sommes ou les valeurs, sera considérée comme accessoire ; si ces sommes ou valeurs n'existent pas, on devra rechercher quelles choses du contrat s'en rapprochent le plus, et peuvent mieux les représenter ; on peut alors former l'ordre suivant dans lequel les valeurs se rapprochent plus ou moins de l'argent : 1° les lingots, diamants, pierres précieuses ; 2° les rentes, créances et actions industrielles ; 3° les choses fongibles ; 4° les objets mobiliers de corps certain ; 5° les actions de l'homme et, par conséquent, les obligations de faire ; 6° les immeubles.

M. Demante (1), et, avec lui, M. Naquet (2), soutiennent que, conformément au tarif de 1722, il faut percevoir le droit le plus élevé ; au début, l'Administration suivait cette doctrine, comme on peut s'en rendre compte à la lecture d'une délibération du 12 juillet 1833 : « Si le transport de la créance est présenté par l'acte comme la condition du bail, on peut dire également que ce bail est la condition du transport de la créance ; comme ces deux dispositions se lient intimement et dépendent l'une de l'autre, quelle que soit celle que l'on considère comme la disposition principale, il n'est dû qu'un seul droit ; *mais on ne peut contester à l'Administration, la*

(1) Demante, n° 78.

(2) Naquet, t. I, n° 125.

faculté de percevoir sur la stipulation la plus avantageuse au Trésor » (1). M. Naquet dit que l'on n'est pas en droit de repousser la Régie quand elle choisit la disposition qui donne lieu au plus fort droit, à moins de fournir la preuve du caractère accessoire de cette disposition : « Pour arriver à une autre solution, ajoute-t-il, il faudrait présumer principale la disposition qui donne lieu au droit le plus faible, ce qui serait tout à fait arbitraire » (2). Mais n'est-il pas plus arbitraire de donner à l'Administration, le droit de prélever l'impôt au tarif le plus élevé ? Cette opinion ne sert que les intérêts du Trésor, et sacrifie ceux des particuliers, et comme rien dans la loi fiscale ne l'autorise, et que cette loi doit être interprétée strictement, il y a lieu de l'écarter et d'appliquer les principes du droit commun. Or, l'art. 1162 du C. c. veut que, dans le doute, la convention s'interprète en faveur de celui qui a contracté l'obligation, dans notre espèce, celui-ci est le contribuable, donc ses intérêts doivent passer avant ceux du Trésor.

Nous avons vu, dans l'exposé des principes d'interprétation des actes, que les parties ont la faculté de choisir librement la dénomination qui leur convient, lorsqu'elle n'est pas contraire à la réalité ; si leur qualification donne ouverture au droit le moins élevé, elle doit être admise (3) ; si leur contrat n'est

(1) J. E., n° 10, 657.

(2) Naquet, t. I, n° 125, p. 216.

(3) « Les parties conservent le droit, lorsque deux moyens légaux s'offrent à elles de réaliser leur convention, de choisir *celui qui est*

pas qualifié, il faut supposer que, de bonne foi, elles n'ont pas pu le faire; dans ces conditions, le receveur devra, avant tout, rechercher la disposition principale. « On entend par disposition principale, dit le *Traité alphabétique*, celle dont l'objet est le plus important d'après la volonté des parties, et la nature des choses et non celle qui donne lieu au droit le plus élevé » (1). Mais, toutes les fois qu'il sera impossible de faire cette détermination, la théorie du plus faible droit devra être appliquée (2).

La loi fiscale elle-même, le fait justement remarquer M. Wahl (3), rejette la théorie du plus fort

le plus favorable au point de vue du tarif ». Tr. Alph. V^e Convention, n^o 10, et Pand. franç. Rép. V^e Enregistrement, n^o 237.

(1) Tr. Alph. V^e Pluralité de droits, n^o 7, et Instruction, n^o 1999, § 3. Ainsi : le louage d'industrie dont le prix consiste dans une rente viagère ou perpétuelle doit être tarité comme un louage d'industrie, et non comme une constitution de rente (solution du 2 mai 1885, reproduite dans D. 86, 3, 118); le partage d'ascendant moyennant une charge inférieure à la valeur des biens donnés doit être soumis au tarif réduit des partages d'ascendant, bien que la charge, si on la considérait comme faisant l'objet d'une donation réciproque par les donataires au donateur, dût donner lieu à des droits plus élevés que le partage d'ascendant (V. Wahl, t. I, n^o 168).

(2) « Car on doit supposer que la volonté des parties a été d'adopter la voie la plus favorable à leur intérêt ». (Wahl, t. I, n^o 167). Cette règle a été suivie par la C. de Cass. le 29 décembre 1868 (S. 69, 1, 86. D. 69, 1, 265. J. E. 18617. R. P. 2850) et par le Tr. de la Seine le 15 mars 1894 (R. E. n. 735), qui ont décidé que la transmission d'une créance contre une rente dans un acte qui n'avait pas reçu de qualification des parties devait être assujettie au droit de cession de créance inférieur au droit établi sur les constitutions de rentes. *Contra*. Tr. Valognes, 12 févr. 1874. D. 75, 3, 55, mais dans ce jugement, il était hors de doute que le caractère principal du contrat était une vente.

(3) Wahl, t. I, n^o 170.

droit dans l'article 10 de la loi de frimaire, en décidant que la quittance ou l'obligation consentie dans un acte de transmission de biens, n'est pas sujette à un droit particulier d'enregistrement; ce qui le prouve encore, c'est l'existence d'un droit de bail inférieur aux droits de quittance ou d'obligation; la même remarque s'applique aux cas de vente de marchandises avariées par suite d'événements de mer, de débris de navires naufragés, et de rentes sur l'État. La loi moderne se base donc uniquement sur l'importance de la disposition « si elle avait voulu accepter la théorie du plus fort droit, elle n'aurait pas manqué de reproduire la disposition du tarif de 1722 qui la formulait » (1).

Ne peut-on pas trouver une application de cette théorie dans le système des imputations des soultes de partage, suivi par l'administration et la jurisprudence? La soulte est le prix au moyen duquel un des copartageants paie de ses propres deniers la portion des valeurs qui, dans son lot, excède sa part. Or, les tarifs variant suivant la nature des biens : numéraire, créances, meubles ou immeubles, si le copartageant chargé de la soulte, se voit attribuer des valeurs diverses, lesquelles seront considérées comme le surplus de sa part? le numéraire, les créances, les meubles ou les immeubles? si les parties n'ont rien déclaré relativement au lotissement des biens qui composent la soulte, il faudra, en ap-

(1) Wahl, *loc. cit.*

pliquant le système rigide de M. Naquet (1), percevoir le droit le plus élevé qui est celui de vente d'immeubles ; et, tout au contraire, la perception a lieu de la manière la plus favorable aux parties (2) : Primus a droit à 100.000 francs ; il lui est attribué 90.000 francs d'immeubles, 30.000 francs de meubles et 20.000 francs de créances, il reçoit donc 40.000 francs de plus que sa part, qu'il doit rembourser à ses copartageants ; or, cette somme représente aussi bien la portion d'immeubles que celle de meubles ou de créances qu'il a reçue en trop, cependant, l'Administration prescrit (3) de percevoir de la manière la plus favorable aux intérêts du contribuable, et, dans l'exemple ci-dessus, de prendre pour former le total de la soulte, des créances pour 20.000 francs, puis des meubles pour 20.000 francs. Cette solution a été confirmée par la Cour de Cassation, le 6 mars 1843 (4).

La théorie des dispositions dépendantes et indé-

(1) Remarquons que M. Naquet ne tire pas toutes les conséquences de sa théorie, il sent qu'elle mènerait trop loin, puisqu'il dit : « Il y a lieu de présumer que le copartageant a entendu qu'il en fut ainsi (c'est-à-dire que l'imputation soit faite), et a considéré les autres valeurs comme acquises directement par l'effet du partage, afin précisément, d'éviter une perception onéreuse ». T. I, n° 352.

(2) Si les parties ont déterminé, dans l'acte, la manière par laquelle l'imputation devra se faire, on devra suivre leurs indications pour la perception du droit de soulte. V. *Tr. Alph. V. Partage*, n°s 188 et s. Cass. 1^{er} juin 1853. S. 53, 1, 503. — Instruction n° 1982, § 6. J. E. 15.653. J. N. 15.026. Havre, 14 avril 1857. — Sol. du 22 juin 1876 — juin et décembre 1876 — 20 août 1892.

(3) Instructions n°s 342 et 3174, § 2, p. 13.

(4) S. 43, 1, 334.

pendantes n'a pas subsisté dans toute sa pureté, elle a subi de nombreux échecs, qui tous ont marqué un sentiment de faveur pour le contribuable.

La première exception a été introduite par la loi de frimaire elle-même dans son article 68, § 1, n° 30, dernier alinéa : « Il sera dû un droit pour chaque demandeur ou défendeur, en quelque nombre qu'ils soient dans le même acte, excepté les copropriétaires et cohéritiers, les parents réunis, les cointéressés, les débiteurs ou créanciers associés ou solidaires, les experts, les séquestres et les témoins, qui ne seront comptés que pour une seule et même personne, soit en demandant, soit en défendant, dans le même original d'acte, lorsque leurs qualités y seront exprimées ». Cette disposition reproduit l'idée de Bosquet dans son *Dictionnaire* : « La pluralité..... a lieu, eu égard au nombre des défendeurs, à moins qu'il ne s'agisse d'héritiers ou d'associés pour faits de la succession qui leur est commune ou de leur société » (1).

L'article 23 de la loi du 28 avril 1893 est venu étendre l'exemption ci-dessus : « Est abrogé le dernier alinéa de l'article 68, § 1, n° 30 (de la loi de frimaire), en ce qui concerne les exploits relatifs aux procédures de délaissement par hypothèque, de purge des hypothèques légales ou inscrites, de saisie immobilière, d'ordre judiciaire et de contribution judiciaire. — En conséquence, il ne sera dû qu'un seul

(1) Bosquet, *Dictionnaire*, t. I, p. 645.

droit pour ces exploits, quel que soit le nombre des demandeurs et des défendeurs » (1). L'article 25 de la même loi porte encore : « Il ne sera perçu qu'un seul droit fixe d'enregistrement pour chaque acte distinct d'acceptation à succession ou de renonciation à succession, passé au Greffe, quel que soit le nombre des acceptants ou des renonçants, et celui des successions acceptées ou répudiées. Il en sera de même pour les renonciations à communauté par acte au Greffe ».

On peut essayer d'expliquer juridiquement ces dispositions en disant, comme le rapporteur de la Commission des finances, au Sénat, M. Boulanger, que les héritiers et cointéressés agissant dans un but unique ou dans un intérêt commun qui est le règlement des créances ou des successions.

Une controverse s'était élevée dès l'apparition de la loi de frimaire sur le sens exact de l'expression : cointéressés, et l'Administration s'en était tenue à une doctrine tout à fait restrictive. Un avis du Comité des Finances du Conseil d'État, approuvé par le Ministre, le 21 mars 1824 (2), a donné cette défini-

(1) Cet article, comme on le voit, n'affranchit de la pluralité des droits que les *exploits*, mais l'Administration, s'inspirant, à bon droit, de l'esprit du législateur, étend le dégrèvement aux actes de toute nature occasionnés par les procédures en question, tels que les actes passés au greffe, pour constater le dépôt, à fin de purge, de la copie collationnée d'un procès-verbal d'adjudication, consenti au profit de plusieurs acquéreurs non conjoints ni solidaires (Instruction n° 2838).

(2) Instruction 1347, § 3.

tion du mot cointéressé : « Il doit être entendu d'individus ayant un seul et même intérêt par sa nature indivisible », c'était la solidarité, aussi cette interprétation trop rigoureuse fut-elle repoussée par la Chambre des requêtes, le 12 janvier 1869 (1) : « Plusieurs individus ayant des droits distincts peuvent avoir et ont souvent un commun intérêt à faire un acte qui profite également à tous, quelle que soit la diversité de nature ou d'origine des droits qu'il s'agit de protéger ».

L'exception la plus grave au principe des dispositions dépendantes et indépendantes a été portée, par la loi du 26 janvier 1892, sur la réforme des frais de justice qui a modifié de fond en comble la perception des droits d'enregistrement sur les jugements : l'art. 11 de cette loi déclare : « Sont affranchies de la pluralité édictée par l'art. 11 de la loi du 22 frimaire an VII, dans les jugements et arrêts, les dispositions indépendantes et non sujettes au droit proportionnel. Aucun droit fixe ne pourra jamais être perçu sur un jugement ou arrêt renfermant une ou plusieurs dispositions passibles du droit proportionnel ».

La loi du 26 janvier 1892 a été toute entière inspirée du désir de modérer les frais de justice vraiment exorbitants, surtout avec la théorie des dispositions dépendantes et indépendantes; il est rare en effet « que les différentes dispositions d'un

(1) S. 69, 1, 276. — D. 69, 1, 248.

jugement soient réunies juridiquement, au point de former un tout indivisible, et de ne pouvoir exister l'une sans l'autre : il en résulte qu'en thèse générale un jugement donnait ouverture à autant de droits qu'il renfermait de chefs distincts » (1). Il y a lieu de remarquer que cette exemption ne concerne que les droits fixes et la taxe proportionnelle des frais de justice, car la loi ne vise que les droits dûs sur le jugement, c'est-à-dire ceux auxquels il donne lieu comme jugement, et il peut se faire qu'à l'occasion du jugement, il y ait matière à percevoir des droits particuliers (droits de titre, droits sur les mouvements de valeurs créées par la sentence, comme les résiliations).

L'Administration offre une résistance à l'application intégrale de l'art. 11 de la loi en décidant contrairement au texte que les jugements auxquels donnent lieu des procédures *collectives* d'envoi en possession provisoire ou définitive de l'État sont réputés contenir autant de jugements différents qu'il y a de successions distinctes comprises dans chaque procédure, et sont passibles, par conséquent, d'un nombre de droits fixes égal au nombre de ces successions (2).

Elle refuse, en second lieu, aux ordonnances les mêmes exemptions qu'aux jugements ; remarquons qu'avant la loi de 1892, elle admettait l'assimilation

(1) *Tr. Alph. V^o Jugement*, n° 58.

(2) Sol. 17 nov. 1898. R. E. n° 1902.

de ces deux actes (1), et elle l'avait fait décider par les tribunaux (2). Mais, après la loi de 1892, elle a déclaré que toutes les ordonnances, à part les ordonnances de référé, ne pouvaient pas bénéficier de la loi (3) ; la Direction générale invoque à l'appui de son opinion que les ordonnances, autres que celles de référé, n'ont pas le caractère de jugements. Cependant, l'ordonnance a toutes les qualités du jugement : elle est authentique, elle a l'autorité de la chose jugée, elle est exécutoire, déclarative, elle est soumise aux formes des jugements et comme eux, emporte hypothèque judiciaire. Qu'on ne vienne pas dire que la loi de 1892 les a écartées, l'art. 24 déclare en effet que « les dispositions des articles 4 à 21 (où se trouve donc l'art. 11) ne sont pas applicables aux minutes, copies ou expéditions d'actes, jugements, *sentences* ou arrêts relatifs à des procédures commencées avant le 1^{er} juillet prochain... » et *in fine* : « Pour être admis au bénéfice des suppressions et réductions d'impôts prononcées par la présente loi, les actes, jugements, *sentences*, arrêts et expéditions devront rappeler la date et la nature de l'acte initial de l'instance ou de la procédure à laquelle ils se

(1) D. M. F. 14 juin 1808 ; Instruction n° 390, § 7. Sol. 18 oct. 1844. Instruction n° 1732, § 3.

(2) Nevers, 17 déc. 1866. — Grenoble, 13 avril 1867. R. P. 2521. J. E. 18551.

(3) Instruction n° 2816, p. 10. — *Tr. Alph., loc. cit.* Nos 72 et 73. Sol. 11 juin 1898. S. 99, 2, 320. Sol. 15 novembre 1899. S. 1901, 2, 150.

rapportent. » Or, le mot *sentence* signifie, d'après Littré, « *jugement* rendu par des juges inférieurs ». L'ordonnance rentre donc dans la catégorie des sentences et, de ce fait, doit bénéficier de l'exemption prononcée par l'art. 11 de la loi du 23 avril 1892; il en résulte que les prétentions de l'Administration sont empreintes d'une fiscalité excessive » (1).

Une autre exception à notre principe est édictée par l'art. 20 de la loi du 21 mai 1836 (2), d'après lequel tous *actes* ayant pour objet exclusif, la construction, l'entretien et la réparation des chemins vicinaux sont enregistrés moyennant un droit fixe. Cet article frappe les *actes*, donc, d'après une décision du ministre des finances du 26 août 1846 (3), un seul droit doit être perçu, quelque soit le nombre des dispositions du contrat, par exemple, le cautionnement contenu dans un marché relatif aux chemins vicinaux ne donnera pas lieu à un impôt particulier.

Enfin, une loi spéciale, celle du 2 juillet 1904, a introduit une dernière exception à la règle des dispositions indépendantes : « Les procurations données dans le même acte, par plusieurs créanciers de la faillite de la Caisse des familles au même manda-

(1) Wahl, t. I, n° 628, p. 557 note, et les notes du même auteur, sous Sol. 20 janvier 1893 et 29 nov. 1894. S. 95, 2, 319, et sous Tr. de Bagnères, 21 février 1896. S. 98, 2, 319.

(2) Étendu aux chemins ruraux par l'art. 18 de la loi du 20 août 1881.

(3) Instruction n° 1753.

taire, à l'effet de les représenter aux opérations de vérification et de distribution, ne seront passibles que d'un seul droit d'enregistrement ».

DEUXIÈME PARTIE

Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels.

Le droit fixe est celui dont la quotité ne varie pas, quelle que soit l'importance des intérêts que les actes ont pour objet de régler, il se détermine d'après la nature des actes.

Le droit proportionnel est assis sur les valeurs; il est variable et sa variation est régulière.

Sous le régime féodal, l'impôt proportionnel seul était perçu. Les droits de relief, de quint, etc., variaient suivant les valeurs sur lesquelles ils portaient. Les droits fixes ne font leur apparition qu'au moment où la royauté leva les taxes à son profit. Nous allons passer rapidement en revue l'étude de ces différentes charges.

Droit de relief. — Le seigneur, propriétaire éminent du sol, ne donnait un fief ou terre noble que pour la durée de la vie de son vassal ; peu à peu, la concession du fief devint héréditaire, à charge de foi et d'hommage, mais, à chaque changement de possesseur, à chaque investiture nouvelle un droit était perçu, c'était le droit de relief ou de rachat. Remarquons que ces droits ne se percevaient que lors d'une transmission par décès autre qu'en ligne directe.

Les biens roturiers ne supportaient pas de taxe analogue au relief, ils payaient annuellement le cens qui en était l'équivalent.

Droits de quint et de lods et ventes. — Ces droits étaient perçus aux cas de mutation entre vifs de biens nobles (droits de quint) ou roturiers (droits de lods) ; l'idée de la personnalité du fief ou de la censive explique le droit que s'arrogeait le seigneur de percevoir un impôt. « Anciennement, dit Ferrières (1), le vassal ne pouvait pas vendre son fief sans le congé du seigneur suzerain, et, pour avoir ce congé, il fallait marchander avec lui, de sorte que cela causait beaucoup d'embarras. C'est pourquoi on a trouvé à propos de laisser aux vassaux la liberté de vendre leurs fiefs, en admettant les seigneurs de qui ils relèvent, à une partie du prix de la vente ».

Ces taxes n'étaient acquittées que par les possesseurs des terres soumises à la domination d'un seigneur, par conséquent les francs alleux, c'est-à-dire

(1) *Dictionnaire. V° Lods et Ventes.*

les héritages libres qui ne relevaient de personne, et n'avaient pas été acquis par une concession, échappaient à toutes ces charges.

Droits royaux. — Les premiers droits royaux qui apparurent étaient les droits de scel ou de sceau, établis sur les jugements et les actes notariés. Une ordonnance de 1629 voulut rétablir, au profit de la royauté, les droits de mutation féodaux que nous avons examinés ci-dessus, en décidant, dans son art. 383, que les francs alleux seraient censés relever du roi; il en résultait que ces héritages devaient acquitter l'impôt de mutation. Mais les Parlements furent presque unanimes à repousser cette ordonnance (1), et pour tourner cette résistance, la royauté rattacha l'exigibilité du droit de mutation à l'ancienne formalité de l'insinuation (2). L'insinuation était une mesure de publicité qui avait le but « de rendre notoire, par un enregistrement, les dispositions des actes dont le public a intérêt à avoir connaissance, à l'effet d'empêcher les fraudes clandestines qui se pourraient pratiquer au profit des personnes intéressées » (3), et, pour prix de cette protection, la royauté percevait l'impôt du centième denier. Ainsi le droit de centième denier était censé représenter, théoriquement, le salaire de l'insinuation des mutations immobilières. Il fallait bien cette ingénieuse fiction pour donner le change sur la

(1) Néron et Girard, *Recueil d'Edits*, t. I, p. 841 et s.

(2) Créé par l'ordonnance de Villers-Cotteret (1539).

(3) Bosquet, *Dict. des Domaines*, V^o *Insinuation*.

portée véritable de la nouvelle institution fiscale, et pour la faire accepter par le contrôle ombrageux des Parlements. L'art. 24 de l'édit de décembre 1703, complété par l'art. 16 de la déclaration du 19 juillet 1704, assujettit au centième denier toutes les mutations immobilières de fiefs, de censives et même de francs-alleux, car, à ce moment, la royauté n'avait plus à craindre la résistance des Parlements.

Droits de contrôle. — Un édit de 1581 établit, sous le fallacieux prétexte d'éviter les falsifications et les antidates des actes notariés, le droit de *contrôle*. Ce droit fut étendu aux exploits des huissiers en 1654 et en 1669, aux actes des greffiers en 1627, en 1704 et en 1707, enfin aux actes sous seing privé, en 1705. Ce droit était fixe en général (1).

La distinction des droits fixes et des droits proportionnels a été, pour la première fois, établie nettement par la déclaration du 29 septembre 1722, dont la loi de frimaire s'est inspirée sur plusieurs points (2); elle édictait deux séries de droits : les uns fixes sur les actes de pure formalité, les autres variables suivant certaines circonstances, les tarifs variant d'après la qualité des personnes ou la nature des actes.

La loi des 5-9 décembre 1790 abolit les taxes seigneuriales et fondit en un droit unique, dit droit d'enregistrement, les taxes royales; elle divisait les

(1) Wahl, t. I, n° 58.

(2) Naquet, t. I, p. 20.

actes en trois classes (1) : à la première appartenaient ceux qui contenaient transmission, attribution, obligation ou libération ; à la seconde se rattachaient ceux dont les objets n'étaient pas évalués, soit parce que cette évaluation dépendait de circonstances éventuelles, soit parce qu'il n'y avait pas lieu de l'exiger ; les actes de formalité ou de précaution faisaient partie de la troisième. Seuls les droits frappant les actes de la première catégorie étaient véritablement proportionnels, et c'est l'innovation capitale de la loi de 1790, d'avoir limité le droit proportionnel aux actes portant mouvement de valeur. Les droits des deux autres catégories étaient fixes.

Aucune disposition législative ne vint changer cette distinction jusqu'à la loi du 22 frimaire an VII, dont les articles 2, 3 et 4, posent nettement la grande division des droits fixes et proportionnels :

Art. 2. — Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels, suivant la nature des actes et mutations qui y sont assujettis ;

Art. 3. — Le droit fixe s'applique aux actes..... qui ne contiennent ni obligation, ni libération, ni condamnation de sommes et valeurs, ni transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles.... ;

Art. 4. — Le droit proportionnel est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations, liquidations de sommes et valeurs, et pour

(1) Naquet, t. I, n° 12.

toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles ou immeubles, soit entre vifs, soit par décès..... Il est assis sur les valeurs.



CHAPITRE PREMIER

Le droit fixe s'applique aux actes qui ne contiennent pas mutation.

Ce principe ressort nettement de la comparaison des articles 3 et 4; leur seule lecture marque la différence qui les sépare. D'après quelles bases, en effet, percevoir un droit proportionnel sur des actes ne contenant pas mouvement ni même mention de valeurs, comme un mandat, un acte d'adoption, de dépôt, de prestation de serment, etc....? Le projet primitif de la loi de frimaire considérait le droit fixe, comme le prix de la formalité de l'enregistrement, aussi, l'avait-il fait uniforme, son taux était le même pour tous les actes. « Dans ces conditions, dit M. Naquet, la formalité n'était plus prescrite que comme un service public, et le droit était la rétribution de ce service » (1). Duchâtel exprimait net-

(1) Naquet, t. I, n° 47.

tement la même idée dans son rapport au Conseil des Cinq cents : « Nous avons entendu par *droit fixe* le prix de la formalité de l'enregistrement, pour les actes qui ne sont pas de nature à donner lieu au droit proportionnel. La première idée qui s'offre à l'esprit, c'est que cette formalité ayant le même caractère à l'égard de tous les actes non susceptibles du droit proportionnel, il n'y a, généralement parlant, aucune raison de la faire payer plus cher pour un acte que pour un autre » (1). Cette proposition, si logique, ne fut cependant pas adoptée, et on tarifa diversement les actes suivant leur nature.

M. Wahl s'élève vigoureusement contre la diversité des droits fixes : « Si le droit fixe est le salaire de la formalité, il ne doit pas varier suivant la nature des actes et s'élever tantôt à 0 fr. 15 centimes, et tantôt à 150 francs, sans parler des innombrables tarifs intermédiaires ; s'il n'est pas le salaire de la formalité, c'est qu'alors il ne s'explique pas, et qu'on voit moins encore une raison de distinguer entre les divers actes » (2) ; il ne coûte, en effet, pas plus de peine au receveur d'enregistrer une obligation foncière ou lettre de gage, assujettie au droit fixe de 0 fr. 15 centimes, qu'un arrêt de Cour d'appel, prononçant un divorce ou confirmant une adoption qui est sujet au droit fixe de 150 francs.

(1) Garnier, *Code*, p. 33.

(2) Wahl, t. I, n° 30 ; Conf. Proposition Dupuy-Dutemps et Henri Brisson du 20 décembre 1893. *J. Off.* du 29 janvier 1894. *Doc. parlement.* Chambre, p. 283, 2^e col.

Examinons la portée du principe au point de vue des actes de complément, des actes refaits, et des actes contenant une condition suspensive.

§ I. — *Actes de complément.* — L'acte de complément s'entend, en droit fiscal, de l'acte qui règle des points accessoires non prévus dans un contrat antérieur enregistré. Il ne faut pas que ces dispositions subsidiaires modifient le fond de la convention ancienne, car, d'après l'article 68, § 1, n° 6 de la loi de frimaire, sont soumis au droit fixe : « Les actes qui ne contiennent que l'exécution, le complément et la consommation d'actes antérieurs enregistrés ». L'esprit de la loi est donc que ces actes règlent seulement des questions que les parties n'avaient pas prévues au contrat primitif et qui étaient utiles pour que ce contrat puisse s'exécuter et produire tout son effet, mais sans contenir des dispositions nouvelles donnant lieu au droit proportionnel. Par exemple : sera considéré comme acte de complément celui qui indique ou modifie le lieu du paiement d'une obligation ; l'acte par lequel une partie choisit l'objet de la convention dans une obligation alternative ; l'acte constitutif d'hypothèque en garantie d'une obligation préexistante ; l'acte constatant la remise de l'objet vendu ou des deniers reçus en vertu d'un mandat ou d'un dépôt ; l'acte ratifiant une obligation légale. On pourrait croire, dans ce dernier cas, qu'il y a exception à la règle, que l'acte antérieur doit être enregistré pour que l'acte de complément soit exempt du droit proportionnel ; mais, d'une part, l'obligation

légale, par définition, ne résulte pas d'un acte ; d'autre part, comme nous l'avons vu, ces obligations sont exemptes de droit, et comme l'exemption équivaut au paiement, l'exception n'existe donc pas.

§ 2. — *Actes refaits*. — L'art. 68, § 1, n° 7 de la loi de frimaire, assujettit au droit fixe : « Les actes refaits pour cause de nullité ou autre motif sans aucun changement qui ajoute aux objets des conventions ou à leur valeur ». Les actes refaits pour cause de nullité sont soumis au droit fixe, quel que soit le caractère de la nullité dont les actes anciens sont entachés. « Il importe peu, dit M. Naquet, que l'irrégularité constitue un vice absolu ou relatif, les contrats nuls étant, au point de vue fiscal, assimilés aux contrats annulables » (1). Cette opinion ne nous semble pas exacte, si l'on applique le raisonnement que nous avons adopté dans notre première partie sur l'exigibilité du droit au cas de nullité absolue : si cette nullité est apparente, le droit proportionnel n'a pas dû être perçu. Alors, l'acte visé par l'art. 68, § 1, n° 7, ne se rattache plus par aucun lien au contrat antérieur, c'est une nouvelle convention indépendante ; et, comme la première n'aurait pas dû être taxée au droit proportionnel, la seconde supportera ce droit. « Appliqué aux nullités absolues, dit M. Wahl, le droit fiscal est une dérogation aux principes. Le nouvel acte contient, en droit civil, une nouvelle convention qui prend date du jour

(1) Naquet, t. I, n° 131.

seulement où elle est faite. Cette dérogation se justifie en équité. Un seul acte est obligatoire, c'est le second; les droits perçus sur le premier acte sont appliqués, par la loi, au dernier » (1).

§ 3. — *Actes contenant une mutation soumise à une condition suspensive.* — Les obligations peuvent être soumises à des modalités appelées conditions : les unes sont suspensives, les autres résolutoires. Toutes deux sont subordonnées à l'arrivée d'un événement futur et incertain qui fera naître l'obligation ou l'éteindra; dans le premier cas, la condition est suspensive; dans le second, elle est résolutoire.

L'obligation sous condition suspensive constatant une mutation qui ne doit se produire qu'à l'arrivée de l'événement, on ne saurait percevoir un droit proportionnel dès sa formation, car l'événement peut ne pas arriver, et, par suite, la mutation ne pas se produire; au point de vue civil, comme au point de vue fiscal, la convention n'existe pas *ab origine*. « Les anciens feudistes, dit le *Répertoire général*, étaient unanimes déjà pour décider que les lods et ventes n'étaient exigibles sur les ventes conditionnelles qu'après l'accomplissement de la condition... Cette règle avait été exprimée par la loi des 5-19 décembre 1790, dont l'article 2 exigeait la déclaration des biens immeubles « recueillis par l'échéance des conditions attachées aux dispositions éventuelles » (2).

(1) Wahl, t. I, n° 172.

(2) V° *Condition*, n° 34.

Rien, dans la loi ne constate ce principe ; et cependant il est certain : « L'engagement, comme exprime M. l'avocat général Blanche, est soumis à une condition suspensive qui en arrête les effets. *Ex conditionali stipulatu*, dit le jurisconsulte romain, *tantum spes est debitum iri*. C'est la pensée que notre Ricard traduit d'une façon très pittoresque, mais en même temps très exacte : le droit conditionnel est un droit en herbe, un bouton qui peut produire un fruit ou s'évanouir. Il s'ensuit que la convention est comme si elle n'existait pas, tant que la condition n'est pas accomplie ; le droit proportionnel ne saurait donc l'atteindre actuellement » (1). La Cour de Cassation a souvent reconnu ce principe : « Attendu, dit-elle, que l'acte d'obligation n'est soumis qu'au droit fixe lors de son enregistrement quand son effet est subordonné à une condition suspensive » (2).

Des exceptions cependant ont été introduites, mais la plupart d'entre elles ont eu pour objet de rendre plus facile la perception du droit d'enregistrement, car les conditions auxquelles les conventions sont soumises se réalisent le plus souvent : ainsi les contrats de mariage et les cessions d'offices ; d'autres exceptions se justifient par des considérations d'ordre purement fiscal à raison de la difficulté de recouvrer

(1) Cass., 30 décembre 1823. R. P. 3401.

(2) 5 août 1840. S. 1840, 1, 766. D. 1840, 1, 301 ; 11 novembre 1846. S. 47, 1, 40 ; 31 déc. 1862. S. 63, 1, 157 ; 28 novembre 1864. S. 65, 1, 50 ; 16 janvier 1872. S. 72, 1, 41 ; 16 janvier 1894. S. 95, 1, 97. Instruction 2673, § 6, p. 160.

le droit proportionnel, une fois la condition arrivée : telles sont l'ouverture de crédit et le cautionnement.

Le contrat de mariage est subordonné à la condition du mariage, *si nuptiæ fuerint secutæ* ; cette condition est suspensive et entraîne rétroactivité (1). D'autres auteurs (2) pensent, au contraire, que le contrat de mariage n'est pas un acte conditionnel, mais un acte à termes. « Il est, en effet, rédigé par anticipation, dit M. Planiol, en vue de régler un état nouveau qui s'établira un jour donné. La rétroactivité serait ici sans objet ; il est inutile de faire rétroagir l'acte qui règle le régime matrimonial, car il n'y a pas régime matrimonial à une époque où il n'y a encore ni mariage ni mari, ni femme. Il faut donc reconnaître que les effets propres au contrat de mariage ne sont pas susceptibles de rétroactivité » (3).

Depuis la loi du 28 avril 1893, le contrat de mariage est soumis à un droit proportionnel spécial, perçu sur le montant net des apports personnels des époux (art. 1, 4°), il peut, en outre, contenir des dispositions sujettes au tarif proportionnel de mutation, comme les donations ; or, si ce contrat devient caduc, les droits d'enregistrement seront restitués,

(1) Demante, n° 38 ; Naquet, n°s 92 et 94 ; Wahl, t. I, n° 197 3° ; Garnier, V° *Contrat de mariage*, n°s 91 et 205 ; Cass. 7 février 1872. S. 72, 1, 73. D. 73, 1, 80. J. E. 19.078, 3 ; 18 décembre 1878. J. E. 21.313.

(2) Aubry et Rau, t. IV, § 302, 1°, texte et note 2, p. 60. Planiol, *Traité élém. de droit civil*, 2° éd. t. III, n° 832. — Note sous Cass. D. 79, 1, 441.

(3) Planiol, *loc. cit.*

car ils auront été perçus indûment, et le Trésor ne retiendra que le droit fixe comme salaire de la formalité (1). La perception n'a pas, en cette hypothèse, un caractère définitif, et on ne peut pas dire qu'il y ait, dans ce cas, véritable exception au principe de la seule exigibilité du droit fixe sur les actes conditionnels.

La cession d'office n'est parfaite que lorsque le pouvoir exécutif a donné son agrément au contrat et accepté le nouveau titulaire (2), c'est donc un contrat soumis à une condition suspensive (3). La loi de frimaire n'avait pas prévu les cessions d'offices, car à l'époque où elle fut élaborée, l'hérédité et la vénalité des offices venaient d'être abolies par la loi du 4 août 1789; mais des traités de vente s'étaient conclus après la loi du 25 ventôse an XI, et l'Administration de l'Enregistrement réclamait un droit proportionnel; la loi du 21 avril 1832 les tarifa expressément, et l'article 6 de la loi du 25 juin 1841 exige la perception de ce droit proportionnel avant que la transmission ait produit ses effets; nous sommes donc en présence d'une seconde exception au principe d'après lequel l'impôt ne peut être exigé qu'après l'arrivée de la condition qui, dans l'espèce, est la nomination du nouveau titulaire. Mais, cette dérogation n'est pas absolue, et n'aboutit pas à une

(1) D. M. F. 8 juin 1808. Instruction 386-29.

(2) L. 28 avril 1816, art. 91.

(3) Cass. 14 et 26 mai 1851. — D. 51, 1, 129 et 132.

trop criante injustice, car l'article 14 de la loi de 1841 ordonne la restitution des droits, si la nomination n'est pas suivie d'effet, ou de partie des droits, s'il y a lieu à réduction de prix.

Au fond, comme nous venons de le voir, les actes conditionnels de contrat de mariage et de cession d'office ne dérogent que d'une façon incomplète au principe posé en tête de ce chapitre, puisque, si la condition n'arrive pas, le droit proportionnel est restitué (1).

Nous abordons maintenant le second groupe d'exceptions ; celles-ci ne se justifient pas en droit, nous avons signalé les ouvertures de crédit et les cautionnements.

L'ouverture de crédit est une promesse de prêt par laquelle une personne (le créiteur), s'oblige à tenir certaines sommes à la disposition d'une autre (le crédit). La jurisprudence a formellement reconnu, par une longue série d'arrêts (2), que ce contrat étant soumis à une condition suspensive, l'administration ne devait percevoir que le droit fixe. Mais l'art. 5 de la loi du 23 août 1871 inspiré par de pressantes nécessités financières, assujettit l'ouverture de crédit à un droit proportionnel : « Les actes d'ouverture de crédit, sont soumis à un droit

(1) Naquet, t. I, n° 209.

(2) Citons parmi les plus importants : Cass. 10 mai 1831. S. 31, 1, 207 ; — 31 déc. 1862. S. 63, 1, 157 ; — 19 janvier 1869. S. 69, 1, 234. D. 69, 1, 353 ; — 16 janv. 1872. S. 72, 1, 41. D. 72, 1, 103. Instruction 2434, § 6, p. 62.

proportionnel d'enregistrement de 50 centimes par 100 francs, la réalisation ultérieure du crédit sera assujettie aux droits fixés par les tarifs en vigueur.....». L'exposé des motifs de cette loi montre que l'on avait voulu masquer la violation du principe : « Pendant de longues années, les ouvertures de crédit ont été considérées comme des promesses de payer, assujetties par la loi organique de l'Enregistrement à un droit de 1 0/0. Cependant, comme en réalité ces actes n'acquièrent toute leur perfection que par la réalisation du prêt, la jurisprudence ne les a plus assujetties qu'à un droit fixe, sauf recouvrement ultérieur du droit proportionnel de 1 0/0, lorsque la tradition des deniers est constatée par des actes parvenus à la connaissance de l'Administration... Du moment où un lien de droit quelconque existe entre les parties, et fait naître un avantage juridique, l'existence de ce lien et de cet avantage suffit pour justifier l'application du droit proportionnel ! » (1).

Le rapport de M. Mathieu-Bodet, au nom de la Commission du Budget, marque la même prétention et expose le préjudice éprouvé par le Trésor : « Le droit proportionnel est dû au moment où la promesse de prêter se réalise, et sur le montant des sommes effectivement prêtées. Mais, comme les parties ne sont tenues à aucune déclaration dans un délai quelconque, il en résulte, en fait, que le droit proportionnel n'est presque jamais perçu... Le Tré-

(1) Exposé des motifs. Garnier, *Code*, p. 216.

sor perd ainsi des droits considérables... » (1). « Il y a là, dit M. Naquet, une dérogation grave au principe que l'impôt n'est pas dû sur les actes conditionnels » (2), dérogation d'autant plus grave, que le droit n'est pas restituable, comme dans les deux cas précédents.

Le cautionnement est l'engagement pris par un tiers de payer pour le débiteur principal, si celui-ci ne paie pas lui-même (art. 2011, C. c.), cette convention est donc soumise, pour sa réalisation, à une condition suspensive; celle où le débiteur principal ne satisfait pas à son engagement (3). La loi du 22 frimaire an VII a cependant, dans son art. 69, § 2, n° 8, soumis au droit proportionnel « les cautionnements de sommes et objets mobiliers, les garanties mobilières et les indemnités de même nature », contrairement au principe. Il semble d'après M. Demante que cette observation n'a qu'une portée pratique peu considérable, et que, « quand même on admettrait que, *jure singulari*, la loi aurait établi la perception immédiate d'un impôt proportionnel sur une obligation conditionnelle, la dérogation au principe général de la condition suspensive ne dépasserait pas le cas exprimé. Or, ce cas serait uniquement celui de la condition virtuelle du cautionnement pur : si

(1) Garnier, *Code*, p. 221.

(2) Naquet, t. II, n° 451.

(3) Naquet, n° 531. Wahl, t. I, n° 443. — *Contra*, Demante, n° 455.

le débiteur principal ne satisfait pas lui-même à son obligation » (1).

De nombreuses critiques s'étaient élevées contre les droits fixes d'enregistrement, on leur reprochait surtout leur diversité et leur taux variable d'après l'importance présumée des contrats; notamment, les enquêtes agricoles avaient révélé l'injustice d'une telle classification, qui ne tenait pas compte de l'importance réelle des conventions. Aussi, le législateur s'efforça de substituer au droit fixe un droit variable sur les actes qui ont pour objet des biens dont la valeur peut être facilement constatée. Les droits fixes, disait-on, portent en eux-mêmes un principe de proportionnalité, puisqu'ils varient suivant l'importance présumée des conventions; pourquoi, dans ces conditions, ne pas franchement soumettre ces conventions au droit proportionnel en tenant compte de leur importance effective et de l'intérêt pécuniaire qui s'y rattache? Cet impôt serait mieux accueilli que le droit fixe, rigide et arbitraire.

Dès 1816, la taxe proportionnelle fut proposée pour les contrats de mariage et les sociétés, mais sans succès (2), de même en 1863 et 1864 (3). Le Conseil d'État, consulté en 1864 sur ce point, avait décidé que, pour certains contrats qui ne contenaient pas d'énumération de sommes et valeurs, il

(1) Demante, *loc. cit.*

(2) *Rép. pér.* 1870, p. 308 et s. et 572.

(3) *Rép. pér.*, art. 1848 et 1873.

n'était pas possible de substituer le droit proportionnel au droit fixe, mais que, pour les contrats qui se prêtaient à une évaluation, on pouvait les soumettre à un droit variant d'après l'importance des sommes et valeurs qu'ils exprimaient.

En 1872, le budget était singulièrement difficile à équilibrer, il devait faire face aux dépenses de l'empire et de la guerre, il fallait trouver des ressources, et on créa le *droit fixe gradué* (1).

Cette définition paraît bizarre ; l'examen des motifs de la loi peut seul nous donner l'explication de ce terme. Une contradiction pesait sur l'esprit du législateur : il voulait à la fois respecter et modifier les principes de la loi de frimaire ; devant les critiques que nous avons présentées, il paraissait juste et nécessaire de faire varier le droit fixe d'après l'importance réelle des conventions (2). Mais aussi, un respect très grand de la loi fondamentale de l'enregistrement subsistait ; on n'osait pas, sans profanation, porter atteinte à ce monument sacré, et on voulait maintenir la division des droits en fixes et proportionnels ; on aperçoit très bien, dans le rapport de la Commission du Budget fait par M. Mathieu-Bodet, ce désir de tout concilier (3) : « Le Conseil d'État, saisi de la question... avait pensé qu'il convenait de donner satisfaction, dans

(1) L. 28 février 1872, art. 1, 2 et 3.

(2) Exposé des motifs. Garnier, *Code*, p. 238.

(3) Rapp. à l'Ass. Nat. Garnier, *Code*, p. 240. Conf. R. P. 3406.

une certaine limite, à ces réclamations, en frappant quelques actes d'un droit nouveau, *intermédiaire entre le droit fixe et le droit proportionnel*, et qu'il a appelé droit fixe gradué. Pour les actes dont il s'agit... la loi tient compte, pour la liquidation de la taxe d'enregistrement, de l'importance des valeurs qu'ils contiennent. Au lieu d'en faire croître cette taxe proportionnellement à l'importance des valeurs, elle établit de grandes divisions, et donne à chaque division une taxe fixe ; mais à chacune de ces divisions correspond une augmentation du tarif, *de telle sorte que le droit est à la fois fixe, parce qu'il reste invariable, unique dans chaque division, et proportionnel et gradué, parce que chaque division consacre un accroissement modéré de tarif* ». Terminologie étrange, qu'a mis en lumière M. Naquet dans sa première édition (1) : « Il est légitime, dit cet auteur, de saisir toutes les manifestations de la fortune, qu'elles se produisent sous la forme d'un acte translatif ou déclaratif ; seulement, et c'est là ce qui démontre le danger de ne pas éclaircir les situations, de biaiser, si l'on me passe le mot, on s'est vu obligé, pour éviter de heurter de front la loi de frimaire, de créer un système bâtarde... ».

Enumérons les actes frappés du droit fixe gradué par la loi du 28 février 1872 :

1° Les actes de formation ou de prorogation de société ;

(1) Naquet, 1^{re} éd. nos 77 et s.

2° Les actes translatifs de propriété, d'usufruit ou de jouissance d'immeubles en pays étranger ou dans les colonies françaises, dans lesquelles le droit d'enregistrement n'est pas établi ;

3° Les actes ou procès-verbaux de ventes de marchandises avariées par suite d'événements de mer et de débris de navires naufragés ;

4° Les contrats de mariage ;

5° Les partages de biens meubles et immeubles entre copropriétaires, cohéritiers et coassociés ;

6° Les délivrances de legs ;

7° Les consentements à mainlevées totales ou partielles d'hypothèques ;

8° Les prorogations de délais pures et simples ;

9° Les adjudications et marchés pour constructions, réparations, entretien, approvisionnements et fournitures dont le prix doit être payé directement par le Trésor public, et les cautionnements relatifs à ces adjudications et marchés ;

10° Les titres nouveaux et reconnaissances de rentes, dont les actes consultatifs ont été enregistrés.

Les divisions dans lesquelles variaient les tarifs étaient très grandes : 5.000, 10.000 et 20.000 francs, et le droit nouveau se rapprochait davantage du droit proportionnel que du droit fixe (1); mais la gradation était beaucoup trop étendue, et la différence entre ces deux espèces de droits consistait dans la proportionnalité moins réelle du droit gra-

(1) Naquet, n° 1064. Demante, n° 25. V. Wahl, t. I, n° 93.

dué, c'est-à-dire dans son caractère moins équitable (1).

Ces défauts ont conduit le législateur à remplacer le droit fixe gradué par un droit proportionnel dans la loi du 28 avril 1893.

LE DROIT PROPORTIONNEL SPÉCIAL DE LA LOI DE 1893.

— En 1893, le législateur n'a pas eu les remords de son prédécesseur de 1872, il s'est écarté nettement de l'esprit de la loi de frimaire, et a frappé d'un droit proportionnel les actes soumis au droit fixe gradué, où il n'y a pas dans le système du droit fiscal, mouvement de valeurs et où la loi de frimaire répudiait, par conséquent, tout droit de ce genre. Ce n'a pas été sans difficultés : « Au point de vue théorique, cette transformation (du droit gradué en droit proportionnel) a été critiquée dès que l'idée en a été annoncée et avant même que cette idée ait pris corps dans un projet ferme ; l'Administration, a-t-on

(1) Le droit avait été fixé de la manière suivante, par l'art. 2 de la loi du 28 février 1872 :

à 5 francs, pour les valeurs de 5.000 francs et au-dessous ;

à 10 francs, pour les valeurs supérieures à 5.000 francs et n'excédant pas 10.000 francs ;

à 20 francs, pour les valeurs supérieures à 10.000 francs et n'excédant pas 20.000 francs ;

et ensuite, à raison de 20 francs, pour chaque somme ou valeur de 20.000 francs, ou fraction de 20.000 francs.

Ainsi une main-levée d'hypothèque garantissant une créance de 20.000 francs, supportait un impôt de 20 francs ; si la créance garantie était de 20.000 francs et un centime, le droit d'enregistrement s'élevait à 40 francs ; il en résultait cette conséquence inique, qu'une valeur de un centime était assujettie à un impôt de 20 francs.

dit, détruit, sans rattacher à cette destruction une grande réforme, mais pour arriver à de simples remaniements de tarifs, le principe fondamental de la législation de l'Enregistrement, à savoir : la division des droits en droits d'actes et droits de mutation, établie par les art. 3 et 4 de la loi de frimaire » (1).

Étudions rapidement ci-dessous trois des contrats principaux dont les tarifs ont été modifiés par les lois du 28 février 1872 et du 28 avril 1893 : les contrats de société, les contrats de mariage et les partages.

A. *Contrats de société.* — Il n'est pas douteux qu'en droit civil, les contrats de société emportent transmission de propriété de l'apport des associés au profit de la société. Par le résultat de l'apport, la valeur transmise à la société cesse immédiatement d'appartenir à l'associé ; la société en devient propriétaire incommutable et définitif, comme si elle l'avait acquis d'un étranger (2). Dans l'ancien droit ces contrats étaient considérés comme translatifs de propriété mobilière ou immobilière, aussi le tarif du 29 décembre 1722 les soumettait au droit proportionnel ; la loi du 5 décembre 1790 de même. Il semble cependant que la loi de frimaire n'ait pas vu

(1) *Pand. franç. Rép.* V^o *Mariage*, n^o 12.001.

(2) Wahl, t. I, n^o 543. — Naquet, t. I, n^o 374. Troplong, *Du contrat de société*, n^o 580 : « les choses mises dans la société forment un capital dont la propriété cesse d'appartenir aux associés, pour passer dans le domaine du corps moral ».

ce caractère dans le contrat de société, elle le soumettait en effet au droit fixe (1), non par exception ou par faveur, mais parce que, d'après elle, ce contrat était simplement déclaratif. « La commission, lit-on dans le rapport de Duchâtel, s'est attachée à ce principe que tout ce qui n'oblige, ne libère, ne transmet, ne peut donner lieu au droit proportionnel. Ainsi, la fiscalité aura à perdre l'usage de deux grands mots, à l'aide desquels elle soumettait au droit proportionnel des actes qui n'étaient pas de nature à y être assujettis : tels sont les inventaires, les partages, les *actes de sociétés*, lorsqu'aucun de ses contractants ne s'oblige à l'égard des autres, et les contrats de mariage qui ne contiennent, quant aux biens, qu'une déclaration, de la part des futurs, de ce qu'ils possèdent eux-mêmes. Ces actes, suivant le langage fiscal sont *attributifs* ou *déclaratifs* de propriété ou de jouissance, et cela suffit pour les tenir dans la classe de ceux qui ne portent pas transmission » (2).

Il semble résulter de cette citation que la loi de frimaire a nié purement et simplement la mutation. Puis, sous l'influence de cette idée, qu'en réalité il y avait transmission, on voulut expliquer le non assujettissement du contrat de société au droit proportionnel par l'idée que cette transmission était conditionnelle, c'est-à-dire que l'apport, séparé du patri-

(1) Art. 68, § 3, n° 4.

(2) Garnier, *Code*, p. 32.

moine de l'associé pendant la durée de la société était censé rester sa propriété, si, à la dissolution de la société, il retournait à son auteur ; si, au contraire, l'apport, par l'effet du partage ultérieur était attribué à un autre individu que celui qui l'avait fourni, il y avait alors mutation réelle qui prenait date du jour de la constitution de la société ; bien des auteurs se sont décidés dans le sens de cette théorie : Pothier (1), Paul Pont (2), Demante (3). Pourquoi, se demande ce dernier auteur, le droit proportionnel ne frappe-t-il pas immédiatement cette transmission, (de l'apport à la société)? c'est que la co-propriété est considérée comme un état provisoire qui tôt ou tard aboutira à un partage..... Puisque, par mon apport, mon associé n'a acquis qu'un droit conditionnel, il est tout à fait conséquent de décider que l'acte de formation de société n'encourt pas le droit proportionnel. « L'Administration, dans son Instruction 360, admet cette théorie : « Il faut observer, dit-elle, que le contrat de société n'opère aucune transmission *actuelle et réelle*..... il se peut que, jusqu'à la dissolution et au partage, l'associé reste propriétaire de l'objet qu'il a mis en communauté, qu'ainsi la mutation n'étant que conditionnelle et éventuelle, il n'y a pas lieu au droit proportionnel d'enregistrement ».

Ces doctrines ont été repoussées par M. Naquet :

(1) Pothier, *Sociétés*, chap. IX, § 4, n° 179.

(2) Paul Pont, *Sociétés*, n° 795.

(3) Demante, t. I, n° 328.

« Il n'est pas exact, dit cet auteur, que l'aliénation soit affectée d'une condition, car la société acquiert des pouvoirs absolus sur les biens transmis, pouvoirs qui excluent toute idée de restriction, et, si les biens peuvent faire retour à leurs anciens propriétaires, ce n'est pas en vertu d'un droit qu'ils auraient conservé, c'est en vertu d'un fait nouveau, n'ayant aucun effet rétroactif » (1). Il s'agit de considérer, en effet, la seule mutation qui s'opère de l'apporteur à la société, et non celle qui s'effectue réellement ou non, au profit de l'associé attributaire, lors de la dissolution. Or, cette transmission de l'apport à la société est réelle, et il est certain que le bien que je mets dans la masse commune quitte mon patrimoine pour rentrer dans celui de la personne morale, et que je n'aurai plus sur lui mon ancien droit de propriétaire, mais un droit nouveau, d'une nature et d'une origine différentes, le même que celui de mon coassocié. L'exemption du droit proportionnel ne peut donc s'expliquer que par le désir du législateur de favoriser le commerce. M. Mathieu-Bodet, lors de la discussion de la loi de 1872, a développé les considérations suivantes dans son rapport à l'Assemblée nationale. « A la rigueur, disait-il, on aurait pu exiger un droit de mutation mobilière ou immobilière sur le montant des apports sociaux, car l'apport, dans une société, entraîne, en réalité, si ce n'est au point de vue fiscal, une véritable translation de pro-

(1) Naquet, t. I, n° 374, *loc. cit.*

priété; c'est pour favoriser la création des associations que la loi de l'an VII a accordé cette immunité aux sociétés » (1).

Cette idée de faveur a subsisté dans la loi du 28 février 1872, dont les travaux préparatoires montrent que le législateur n'a pas voulu voir dans le droit gradué un droit de mutation (2). Enfin, la loi du 28 avril 1893 n'avait d'autre but que de remplacer les tarifs gradués par des tarifs proportionnels, sans nuire aux dispositions favorables édictées dans l'intérêt de la formation des sociétés (3).

B. *Contrats de mariage*. — Duchâtel, dans son rapport au Conseil des Cinq cents (4), avait dit que ces contrats doivent être, par leur nature, exempts du droit proportionnel, car « ils ne contiennent, quant aux biens, qu'une déclaration, de la part des futurs, de ce qu'ils possèdent eux-mêmes ». Cette règle n'est pas générale ; il se peut, en vérité, que

(1) Garnier, *Code, loc. cit.* — Un arrêt de la Chambre des requêtes du 4 février 1901 (D. 1903, 1, 439) a reconnu que, *par faveur spéciale*, la loi n'a assujéti l'apport qu'au droit fixe; la même idée se retrouve dans un arrêt du 22 décembre 1904, Ch. réunies : S. 1906, 1, 97. D. 1905, 1, 209. Instruction 3067, § 2, p. 14.

(2) « La Commission pense, comme le Gouvernement, qu'il convient de maintenir les facilités accordées aux associations de capitaux ». Rapp. de M. Mathieu-Bodet, *loc. cit.*

(3) Un arrêt de la Chambre civile, du 4 février 1903, porte « que c'est par une faveur spéciale que la loi n'assujéti qu'à un droit fixe l'apport de biens faits dans une société ». D. 1903, 1, 439. Instruction 3070, § 2, p. 83. Conf. Cass. Ch. réun. 22 déc. 1904, précité et 11 avril 1905. Instruction 3174, § 3, p. 83.

(4) Garnier, *Code, loc. cit.*

ces contrats soient uniquement déclaratifs, mais il arrive fréquemment aussi que l'on insère des clauses par lesquelles les biens apportés, tomberont dans le fond commun, et deviendront ainsi la copropriété de l'autre époux (régime de communauté), ou appartiendront, en jouissance seulement, à l'un des époux (régime dotal, exclusif de communauté), il y aura, dans ces cas, mutation des biens apportés (1).

Avant la révolution, les contrats de mariage étaient, de par leur caractère translatif, soumis à un droit proportionnel spécial qui variait suivant la valeur des biens apportés, ou suivant la qualité des personnes si les apports n'étaient pas désignés (2). La loi des 5-19 décembre 1790 frappait aussi les contrats de mariage du droit proportionnel. Mais la loi de frimaire n'exigea plus que le droit fixe, pour encourager ces conventions. « Vous ferez cesser, disait Duchâtel (3), la perception du droit proportionnel, surtout par rapport aux contrats de mariage, ces actes si précieux pour la société..... et que l'on a jusqu'ici si peu favorisés ».

Les lois de 1872 et de 1893 assujettirent ces contrats au droit fixe gradué d'abord (4), puis au droit spécial (5), mais sans reconnaître leur caractère translatif (6).

(1) Naquet, t. III, n° 988.

(2) Art. 33, 34 et 35 du tarif de 1722.

(3) Garnier, *Code*, p. 33.

(4) L. du 28 février 1872, art. 2.

(5) L. du 28 avril 1893, art. 19.

(6) Rapp. de M. Mathieu-Bodet, Garnier, *Code*, p. 240.

C. *Partage*. — A Rome, le partage était un acte translatif de propriété, ce caractère tenait à la nature de l'indivision qui impliquait, pour chaque propriétaire, un droit particulier sur chaque parcelle de la chose indivise ; il s'est opéré, lors du partage, un échange de parts indivises : « Chacun des propriétaires a cédé aux autres la part qu'il avait dans son lot » (1). Cette théorie peut s'expliquer par la raison que les romains ne reconnaissaient pas à la volonté dénuée de formes, le pouvoir de créer un acte juridique ; cette forme était évidemment translatrice (*adjudicatio*), et peut-être, faut-il lui attribuer l'origine de la conception de l'effet translatif.

C'est dans le régime féodal que l'on trouve les débuts de la transformation qui s'est opérée dans le droit en donnant au partage le caractère déclaratif : « Les glossateurs s'attachèrent d'abord à cette idée que, dans le cas de transmission héréditaire d'un fief en ligne directe, les héritiers n'avaient aucun droit seigneurial à payer, même à l'époque du partage, et ils cherchèrent à justifier cette disposition en disant que le partage constitue une aliénation nécessaire. Une fois ce point admis, on en conclut que le partage n'était pas une aliénation proprement dite.... c'était admettre que le partage est déclaratif de propriété puisque, pour décider que l'aliénation consentie par un cohéritier n'est pas valable à l'égard des autres, il faut partir de ce principe que les

(1) Planiol, *Tr. élém. de dr. civ.*, t. III, n° 2367.

choses indivises tombées dans le lot des autres n'ont jamais appartenu au premier » (1). Guy Pape disait pour soutenir la même opinion : « *Non enim est tali divisione mutatur dominium, sed suum quisque recepit* » (2).

Pothier, qui a souvent servi de guide au législateur, disait lui-même : « Le partage est un acte qui détermine la part indéterminée et indivise qu'avait, avant le partage, chaque cohéritier dans la masse partagée, aux seules choses qui tombent dans son lot..... le principal effet du partage est de déterminer la portion de chacun des cohéritiers et de la restreindre aux seuls effets qui lui sont assignés dans son lot, de manière que chaque cohéritier *soit censé* avoir succédé seul et immédiatement au défunt à tous les effets compris dans son lot et n'avoir succédé à aucun de ceux compris dans les lots de ses cohéritiers » (3).

En droit moderne, le caractère déclaratif a été nettement posé en matière de partage successoral par l'art. 883 du C. c. : « Chaque héritier *est censé* avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets compris dans son lot, ou à lui échus sur licitation, et n'avoir jamais eu la propriété des autres effets de la succession ».

Les auteurs se sont rangés en deux groupes pour

(1) Naquet, t. I, n° 337.

(2) Cité par M. Planiol, *loc. cit.*, n° 2374.

(3) Pothier, *Successions*, chap. IV, art. 5, § 1.

expliquer l'effet déclaratif de l'art. 883 du C. c. Les uns, et ils représentent la majorité, déclarent que cet effet est le résultat d'une fiction de la loi (1). Il faut, disent-ils, en revenir à la théorie romaine pour expliquer le caractère du partage : en droit romain, comme dans le très ancien droit français, le partage était une aliénation ; le caractère translatif est réel, car il n'y a, dans le partage, qu'un échange de parts indivises.

Une seconde théorie s'est formée pour écarter l'idée de fiction, en établissant que chaque copropriétaire a un droit conditionnel sur les objets qui composeront son lot, lors du partage, et dont il sera propriétaire unique et résolutoire, sur les biens qui ne lui seront pas attribués plus tard, et sur lesquels il a, durant l'indivision, un droit de propriété indivis. « L'idée d'une condition suspensive, dit M. Planiol, paraît bien être l'achèvement véritable de toute cette construction juridique » (2). On peut, semble-t-il, reprocher à ce dernier système qu'il s'écarte du sens littéral des termes du C. c.; l'art. 883, par l'expression « est censé », marque qu'il établit une fiction ; en outre, il est douteux que le législateur ait eu dans l'esprit cette idée subtile de condition à la fois suspensive et résolutoire.

(1) Baudry-Lacantinerie et Wahl : *Traité des successions*, t. III. p. 321 et n° 4265. Huc : *Traité de droit civil*, T. V, § 436. Laurent : *Traité*, t. X, 395, Naquet, I, n° 337 *in fine*. *Pand. franç. Rép. V° Succession*, n° 7723.

(2) Planiol, n° 2379, *loc. cit.*

La raison est plus satisfaite par l'explication donnée dans la première théorie ; et il est plus logique de considérer le partage comme translatif ou attributif de propriété. Décomposons en effet l'opération juridique accomplie par le partage et prenons cet exemple : une succession composée de trois immeubles A, B et C, d'égale valeur, est échue à trois héritiers *Primus*, *Secundus* et *Tertius*, chacun d'eux a droit au tiers de chaque immeuble ; le partage intervenant attribue : l'immeuble A, à *Primus*, l'immeuble B, à *Secundus*, et l'immeuble C, à *Tertius* ; que s'est-il passé ? *Primus*, qui n'avait droit qu'au tiers de l'immeuble A qui lui est échu, a recueilli de *Secundus* le second tiers, et de *Tertius* le dernier tiers, et leur a transmis ses parts dans les immeubles B et C ; le même phénomène s'est produit à l'égard des deux autres, de sorte que chacun a, d'un côté cédé son droit sur les biens qui ne lui sont pas échus, et, d'un autre côté, recueilli les droits de ses cohéritiers sur l'immeuble qui lui est attribué. Il est donc évident qu'il y a, dans cette opération, *transmission de parts*, et, si la loi a voulu que le partage soit déclaratif, et surtout rétroactif, c'est pour des raisons d'utilité pratique (1).

(1) D'après M. Malen (*Étude sur l'effet déclaratif du partage*), le système translatif serait contraire : 1° à la volonté du défunt, car celui-ci a pensé transmettre, à chacun de ses héritiers, une part entière et intacte de ses biens ; 2° à la volonté des cohéritiers, qui ont entendu recueillir leur part dans la succession telle que le défunt leur a transmise au moment de son décès.

On peut répondre à cette argumentation, en premier lieu, que si

L'art. 68, § 3, n° 2, de la loi de l'an VII, inspiré par les considérations que nous venons de développer, et admettant le principe de l'effet déclaratif, a soumis au droit fixe le partage pur et simple, mais il ajoute « s'il y a retour, le droit sur ce qui en sera l'objet sera perçu aux taux réglés pour les ventes ». La législation fiscale s'est ici mise en désaccord avec le droit civil qui laisse subsister l'effet déclaratif, même si un des copartageants reçoit plus que sa part et doit payer une soulte aux autres. « Il n'est pas réputé, d'après M. Planiol, avoir acheté ce qui excède sa part, son lot tout entier est exempt des effets de l'indivision et est traité comme ayant toujours appartenu à lui seul » (1). C'était aussi la doctrine de l'ancien droit : « Le copartageant n'achète rien, disait Domat, mais, s'étant engagé à prendre pour sa portion un bien qui vaut plus, il est obligé de rendre la condition de son cohéritier égale à la sienne, de sorte que le retour d'argent n'étant qu'un accessoire essentiel du partage, il n'en change pas la

le défunt avait la volonté de transmettre une part divisée à chacun de ses héritiers, il pouvait l'exprimer et procéder lui-même à un partage d'ascendant ou à un partage testamentaire; en second lieu, que la masse successorale étant indivise au moment du décès, aucun héritier ne peut dire : telle partie de la succession est à moi, puisque son droit héréditaire, avant le partage, porte sur la totalité des biens délaissés, et que le défunt ne lui a pas, en fait, spécialement transmis de part divisée. Enfin, rien, dans les textes, n'autorise une telle interprétation, puisque, de l'aveu du législateur, il s'agit d'une fiction.

(1) Planiol, n° 2382, *loc. cit.* Adde. Wahl, t. I. n° 561. Naquet, n° 338.

nature mais en fait partie, et n'y donne pas les caractères tout différents du contrat de vente » (1). Cependant le droit de centième denier s'appliquait aux soultes et retours de lots ; Bosquet en donne la raison : « Le droit de centième denier est dû (sur les soultes et retours de lots) quand bien même il s'agirait du partage d'une succession directe ou collatérale, ou de tout autre partage quelconque, parce que la somme payée par l'un des copartageants à l'autre ou la rente dans laquelle il se constitue est le prix d'une acquisition qu'il fait jusqu'à cette concurrence..... parce que ce droit a ses principes généraux qui dépendent des lois du prince et non des dispositions des coutumes » (2). Cette divergence entre le droit féodal et le centième denier s'est reproduite dans la législation moderne » (3). Ainsi la licitation, qui est l'adjudication d'un bien indivis, lorsqu'elle s'opère au profit d'un copropriétaire, n'est qu'une sorte de soulte, elle a donc effet déclaratif en

(1) Cité par Garnier. V° *Partage*, n° 230.

(2) Dans Garnier, *eod. loc.*

(3) Il est aisé de justifier, en droit fiscal, la perception d'un droit proportionnel de mutation sur la soulte ; soient trois immeubles d'égale valeur, A, B et C et trois héritiers qui ont droit chacun à un immeuble ; pour des raisons de commodité, on forme un lot des deux premiers, qui est attribué à *Primus*, à charge de payer une soulte à *Secundus* ; *Tertius* reçoit l'immeuble C ; la soulte représente donc le prix de l'immeuble que *Secundus* aurait pu avoir dans son lot, et sur lequel *Primus* n'avait aucun droit ; il s'est, en conséquence, opéré une véritable mutation de valeurs, entre les cohéritiers, et il est conforme aux principes d'appliquer le droit proportionnel.

droit civil (1), mais elle donne lieu au droit proportionnel de mutation sur la valeur des biens licités.

Par faveur cependant, dans le cas où l'acte de licitation est présenté à la formalité de l'enregistrement en même temps que l'acte de partage, le droit proportionnel n'est pas dû sur la valeur des biens attribués à l'adjudicataire colicitant dans le partage, dans la limite où cette valeur n'excède pas sa part virile (2).

La loi de 1872, pour le partage, comme pour les autres actes dont elle modifie le tarif, n'a pas voulu déroger au principe ; on pourrait, toutefois, trouver dans le rapport de M. Mathieu-Bodet, une tendance très faible, il est vrai, à considérer le partage comme translatif : « Cependant, c'est le partage qui a pour effet de faire cesser l'indivision dans chaque parcelle de la chose commune, et *de créer* sur chaque lot, *la propriété personnelle de chaque copartageant* ; il est donc tout naturel que le droit d'enregistrement varie dans une certaine limite, à raison de l'importance de l'actif net partagé » (3).

La loi du 28 avril 1893 n'a pas, non plus, voulu attribuer au partage le caractère translatif, parce qu'elle le soumet à un droit proportionnel ; la taxe proportionnelle remplace le droit fixe, purement et

(1) V. Planiol, *loc. cit.*, nos 2383 et 2394. — Naquet, t. I, n° 355. — Wahl, t. I, n° 573. — *Tr. Alph. V^e Partage licitation*, n° 3.

(2) Naquet, t. I, n° 359. — Wahl, t. I, n° 575. *Tr. Alph. eod V^e*, n° 36.

(3) Garnier, *Code*, p. 241.

simplement, il ne faudrait pas déduire de ce que ce nouveau droit suit les valeurs proportionnellement à leur chiffre, qu'il est un droit de mutation, car il n'était certainement pas dans l'esprit du législateur de modifier, sur une question de tarifs, une des règles les plus importantes de notre droit civil.

CHAPITRE II

Le droit proportionnel s'applique aux actes emportant mutation.

L'article 4 de la loi du 22 frimaire an VII, porte :
« Le droit proportionnel est établi pour les obligations, libérations, condamnations, collocations ou liquidations de sommes et valeurs, pour toute transmission de propriété, d'usufruit ou de jouissance de biens meubles et immeubles, soit entre vifs, soit par décès..... Il est assis sur les valeurs ».

Cherchons à déterminer les motifs de ce principe. Nous avons vu que, dans l'ancien droit, le tarif proportionnel s'appliquait un peu au hasard, sans règles très fixes et toutes les fois que l'on pouvait s'en servir, c'est-à-dire que l'on trouvait des évaluations ou des mentions de sommes dans les actes. La loi de frimaire a voulu, au contraire, établir nettement la règle que tout ce qui n'oblige, ne libère ou ne trans-

met, ne peut donner lieu au droit proportionnel (1).

Basé sur l'idée que l'impôt est dû suivant les facultés de chacun, l'impôt proportionnel d'enregistrement a cependant donné lieu à de nombreuses critiques : tout d'abord, disent ses adversaires, il n'est pas périodique : un immeuble faisant l'objet de dix ventes en un an supportera dix fois le droit qui est très lourd, et qui absorbera presque la valeur de cet immeuble, tandis qu'un autre fonds qui ne changera de mains que tous les dix ans, par exemple, sera cent fois moins imposé ; l'inégalité est frappante. Il entrave, en outre, la circulation des richesses, puisque, au moment où elles se manifestent, dès leur formation, l'impôt les guette et les saisit en partie ; ce reproche conduit à un autre : il est immoral car les parties faussent leurs conventions en dissimulant, tout au moins, une valeur égale au montant du droit (2).

La première critique, d'après laquelle le droit proportionnel est inégal, porte, semble-t-il, à faux : ce n'est pas la chose qui est frappée, c'est la transmission, le mouvement de valeurs, or, en général, un bien qui fait l'objet de plusieurs mutations passe de la main d'une personne dans celle d'une autre, pour ne pas revenir en possession du premier propriétaire ; c'est la personne et non la chose qui supporte

(1) Rapport de Duchâtel, *loc. cit.*

(2) Critiques de M. Wahl, t. I, n° 8, p. 12.

le droit. Que le droit proportionnel entrave la circulation des richesses, ceci n'est pas douteux, mais cet inconvénient n'est pas spécial au droit d'enregistrement, tous les impôts indirects en sont là. M. Wahl prétend encore que les droits sur les actes et les mutations, en dehors de ceux qui frappent les mutations à titre gratuit, ne s'attaquent qu'à la richesse en formation; il ne faut pas prendre cette critique au sérieux : ce n'est pas au moment de la formation des richesses, mais au moment de leur circulation que l'impôt d'enregistrement se perçoit.

Il y a lieu de faire une restriction à la règle posée par l'art. 4 de la loi de l'an VII que le droit proportionnel frappe les mutations, en ce qui concerne les condamnations, collocations et liquidations de sommes et valeurs; ces actes ne faisant que constater l'obligation préexistante du débiteur ne la créent pas, donc, n'emportent pas mutation, « le titre originaire a déjà subi ou subira l'impôt proportionnel suivant sa nature » (1). On a voulu justifier le droit sur les condamnations, *etc.*, par deux considérations : 1^o l'impôt proportionnel est la rémunération du service judiciaire (2); 2^o le jugement de condamnation ajoute au titre une force considérable (3), ce service

(1) Demante, t. I, p. 35. — Conf. *Pand. franç. Rép.* V^o Enregistrement, n^o 180.

(2) Instruction n^o 1320, § 2. — Instruction n^o 2592, § 7, p. 147. — Cass. 2 janvier 1878. S. 78, 1, 129. D. 78, 1, 177. *Journal du Palais*, 78, 558.

(3) Demante, *loc. cit.*

rendu à la partie qui en profite doit être payé. — Mais on peut répondre au premier argument qu'il est contraire à l'esprit de la loi : en effet, le service judiciaire étant d'ordre public, les dépenses qu'il occasionne ne doivent pas être supportées uniquement par les plaideurs, car il est conforme aux principes de la législation fiscale que le poids des charges d'ordre public retombe sur la masse des citoyens, et non sur les seuls individus qui profitent du service rendu par l'État; d'autre part, le produit des droits de condamnation ne suffirait pas à alimenter le budget du ministère de la justice. La seconde explication est seule acceptable, à défaut d'autres, et « le jugement de condamnation ne doit alors être considéré que comme un moyen coactif, pour faire exécuter l'obligation » (1).

Le droit proportionnel est assis sur les valeurs, qui font l'objet des mutations, d'après le dernier alinéa de l'art. 4; cette définition n'est exacte que pour les mutations d'immeubles et de fonds de commerce; pour les mutations mobilières, c'est le prix et non la valeur qui sert de base à l'impôt proportionnel, à la seule exception des « transports, cessions et délégations de créance à terme »; dans ce cas, le droit est assis, non sur le prix de la cession, mais sur le montant de la créance cédée (art. 14, n° 2), cette exception se justifie, d'un côté, par la facilité de trou-

(1) *Rép. pér.* 1867, p. 571.

ver une base sérieuse à la fixation de la valeur cédée, de l'autre, par la crainte de la fraude (1).

La différence de traitement entre les meubles et les immeubles résulte de la combinaison des articles 14, 17 et 19 de la loi de frimaire, le premier donne les règles à suivre pour asseoir le droit proportionnel, il se base d'après le prix pour les mutations onéreuses, et d'après l'évaluation des parties pour les mutations gratuites, les deux autres articles déclarent que l'Administration a le droit de requérir l'expertise, lorsque les biens transmis paraissent d'une valeur supérieure au prix exprimé, ou à l'évaluation donnée par les parties, mais leurs dispositions ne concernent que les immeubles (2).

(1) Il est à remarquer que l'art. 14, n° 2, de la loi de frimaire, ne doit pas recevoir d'application lorsqu'il s'agit d'une cession de titres négociables par actes soumis à l'enregistrement, car la loi du 13 juin 1857, art. 6, a frappé d'une taxe spéciale de transmission « toute cession de titres ou promesses d'actions ou d'obligations dans une société, compagnie ou entreprise quelconque financière, industrielle, commerciale ou civile »; si, au moment de l'enregistrement, on percevait un droit proportionnel, la règle *non bis in idem* serait violée. L'Administration, qui avait soutenu le contraire, a vu son système condamné par un arrêt de la Chambre des requêtes du 12 février 1861. S. 61, 1, 459; D. 61, 1, 221; J. E. 17, 276; Instruction n° 2, 201, § 3, p. 8. — Conf. D. M. F., 13 juin 1861, rapportée dans la même Instruction. *Tr. Alph. V° Titres négociables*, n° 137.

(2) Instruction 2393, § 3. *Contra* Wahl, t. II, n° 19 : « L'objet dont le recouvrement est soumis au droit, dit cet auteur, c'est le prix et non pas la valeur vénale ». Cet auteur prétend que l'expertise ne sert qu'à prouver la dissimulation d'une partie du prix. Nous répondons qu'il se peut qu'aucune dissimulation n'ait existé, et que, cependant, s'il est simplement démontré, après l'expertise, que la valeur de l'immeuble est supérieure au prix, le droit proportionnel sera exigé sur la différence. En ce sens : Naquet, t. III, n° 1167. Instruction 2413, p. 16. *Tr. Alph. V° Insuffisance*, n° 73.

Comment expliquer cette distinction entre les mutations mobilières et les mutations immobilières? Elle tient tout d'abord à un principe d'ordre public, d'après lequel les administrations financières n'ont pas de droit d'investigation au domicile des particuliers (1); l'investigation seule, en effet, pourra permettre de déterminer la valeur d'un objet mobilier. Il est, en outre, difficile de saisir les meubles, ces biens étant essentiellement fugitifs; enfin, les frais d'expertise seraient hors de proportion avec la valeur généralement minime de cette nature de biens.

Le droit proportionnel varie de taux suivant la nature des biens qui font l'objet des mutations. A ce propos, il se présente une difficulté sur le point de savoir quel droit percevoir sur une obligation alternative; « ce contrat a pour objet plusieurs prestations, mais sous la modalité que le débiteur sera libéré en accomplissant une seule d'entre elles » (2). Au moment de l'enregistrement, on ignore quelle prestation sera exécutée, alors laquelle devra être imposée? Il est hors de doute qu'un droit proportionnel est exigible, car l'obligation est actuelle et certaine, le droit dû est celui auquel donne lieu l'obligation qui provoque la perception la moins

(1) Sauf les exceptions introduites pour le recouvrement de certains impôts indirects pour lesquels le droit de visite chez les particuliers est admis, mais dans certains cas seulement qui sont strictement et exceptionnellement prévus.

(2) *Tr. Alph. V^e Obligation*, n^o 1, 6.

élevée (1); cette solution se justifie, car s'il était perçu le droit le plus élevé, et que le choix du débiteur ait porté sur l'obligation la moins tarifée, le droit perçu ne serait pas restituable; si au contraire le choix porte sur l'autre obligation, l'administration pourra exiger le supplément de droit.

Condition résolutoire. — Nous avons dit, dans le chap. I^{er}, § 3 de la seconde partie de cette étude, que l'obligation affectée d'une condition résolutoire s'éteint à l'arrivée de la condition. Comme le fait justement remarquer M. Demante, « la convention principale existe immédiatement, ce qui est conditionnel, c'est la convention accessoire relative à la résolution de la convention principale. Or, *pendente conditione*, l'obligation étant parfaite et l'obligation existant, le droit proportionnel est dû; la mutation est opérée » (2).

Mais une difficulté particulière surgit lorsque la convention affectée d'une condition résolutoire est présentée à la formalité après l'évènement de la condition, le receveur devra-t-il percevoir le droit proportionnel? L'Administration a voulu, jusqu'en 1890, soutenir l'affirmative en s'appuyant sur l'art. 60 de la loi de frimaire. Ce texte, que nous étudierons en détail d'autre part, prohibe la restitution des

(1) Wahl, t. I, n° 206. — Conf. *Tr. Alph.*, *loc. cit.*, n° 64. — Naquet, t. II, n° 652.

(2) Demante, n°s 41 et 42. — Naquet, t. I, n° 95. — Wahl, t. I, n° 205. — *Tr. Alph.* V° *Condition*, n° 46. — *Rép. Gén.*, *eod.*, n° 39.

droits régulièrement perçus ; or, disait la Régie, l'effet rétroactif de la condition ne s'applique qu'à la convention elle-même, et non à la créance du Trésor née avec le contrat, cette créance ne peut pas s'éteindre ; d'ailleurs, ne pas percevoir au cas où le droit est dû, disait-elle encore, revient au même que restituer le droit perçu. Mais cette argumentation n'a pas pu prévaloir, au moins en ce qui concerne les résolutions judiciaires, ainsi que l'a décidé l'arrêt de la Cour de Cassation du 28 janvier 1890 (1). En effet, la convention qui donne naissance à l'impôt ayant été rétroactivement anéantie, l'impôt n'a plus de raison d'être, la créance du Trésor a cessé d'exister. En outre, l'art. 60 édicte un principe tout à fait sévère qu'il y a lieu d'interpréter le plus strictement possible, il porte « tout droit... perçu... », or dans notre cas, le droit n'a pas été perçu, l'argent du contribuable n'est pas entré dans les caisses de l'État ; on ne doit donc pas dire que ne pas percevoir un droit dû est la même chose que restituer un droit perçu.

La question devient beaucoup plus délicate, lorsque la condition étant survenue et la convention annulée on se demande quel droit percevoir sur l'acte de résolution. Nous étudierons sous cinq chefs l'effet fiscal des actes qui anéantissent rétroactivement une mutation : 1^o Annulations ; 2^o Résolutions ; 3^o Adjudication sur folle enchère et sur surenchère ;

(1) S. 90, 1, 225 ; D. 90, 1, 178 ; J. E. 23, 342 ; R. P. 7, 369 ; Instruction 2790, § 6.

4° Renonciations ; 5° Révocations. Nous examinerons enfin dans un appendice les résiliations dans les vingt-quatre heures et les déclarations de commande qui ont été spécialement visées par le législateur.

1° ANNULATIONS. — Nous séparerons les annulations judiciaires des annulations volontaires :

A. *Annulations judiciaires.* — L'art. 68, § 3, n° 7, de la loi du 22 frimaire, an VII, porte : « Sont soumises au droit fixe, les expéditions des jugements civils rendus en première instance ou en appel, portant résolution de contrat ou de clause de contrat pour cause de nullité radicale » ; cet article a fait naître une grande controverse sur la signification du mot : radicale. Tous les auteurs admettent que les nullités absolues sont radicales, mais les opinions sont divisées au sujet des nullités relatives, les uns n'admettant comme nullités radicales que certaines nullités relatives (1), les autres prétendant que toutes les nullités relatives sont radicales.

Dans l'ancien droit, le jugement qui prononçait la nullité était toujours exempt du droit de mutation, quelle que fût la cause de la nullité (2). M. Garnier pense que l'art. 68, § 3, n° 7, ne concerne que les actes nuls de nullité absolue (3), il prétend que les nullités radicales s'opposent à des nullités qui ne

(1) Naquet, t. I, n° 98.

(2) Wahl, t. I, n° 578 et note. — Naquet, *loc. cit.*, p. 77, où il cite un passage de Bosquet.

(3) *Rép. Gén. Vis Nullité*, n°s 15 et 16 et *Résolution*, n° 140 et s.

sont pas radicales, c'est-à-dire aux nullités relatives ; si, pense cet auteur, on ne faisait pas cette distinction, le mot *radicale* n'aurait aucun sens et, par suite, ne servirait à rien.

Il faut déclarer, avec tous les auteurs (1), que le législateur de l'an VII a entendu soumettre au seul droit fixe tous les jugements prononçant la nullité d'un acte, que cette nullité soit absolue ou relative. On peut, en effet, soutenir que le mot « radicale » de l'art. 68, § 3, n° 7, est de trop dans le texte, car le droit civil ignore cette qualification des nullités, et il n'appartient pas au droit fiscal de créer les expressions du droit civil ; en outre, si l'on admet que le législateur n'a pas agi avec légèreté, il faut donner au mot « radicale » son sens grammatical, et la nullité de ce genre, sera celle qui affecte un contrat dès son origine, à sa naissance ; « le mot radicale, dit M. Wahl, est destiné à séparer les nullités des résolutions ; les premières anéantissent l'acte à raison d'un fait concomitant à l'acte, et c'est peut-être pour cela que la loi les qualifie de radicales ; elle avait d'autant plus de raisons d'insister par l'emploi de ce mot, qu'elle leur donnait le nom de « résolutions », et qu'il fallait bien, par suite, les distinguer des autres, les vraies résolutions » (2).

L'Administration et la jurisprudence, n'ont pas,

(1) Champ. et Rig., n°s 326 et 384. — Dalloz, *Rép.* V° *Enregistrement*, n° 2472. — Demante, n° 58. — Naquet, n° 98. — Wahl, t. I, n° 579.

(2) Wahl, *loc. cit.*, p. 514.

sur ce point, de théorie bien nette : l'incapacité est une cause de nullité radicale (1); de même l'erreur (2); elles distinguent entre la simulation simple ou licite, et la simulation frauduleuse, la dernière seule étant une cause de nullité radicale (3); la lésion n'est pas une cause de nullité radicale (4).

B. *Annulations volontaires*. — L'Administration exige l'impôt proportionnel sur ces annulations, car, dit-elle, l'ancien droit les frappait, et la loi de frimaire n'assujettit au simple droit fixe que les jugements d'annulation (5). Mais on peut répondre, avec M. Wahl (6), que l'argument tiré de l'ancien droit est fragile, en effet, l'édit du 20 mars 1708, ne parle que des *résolutions* volontaires dans son art.6 et non des annulations; d'autre part, Bosquet nous enseigne qu'il y avait des restrictions : « Sous ces dénominations, on ne doit pas comprendre les résolutions forcées qui pro-

(1) Instructions 1354, § 5; 1398, § 3; 1407, § 3.

(2) Cass., 13 vendémiaire an X. — Dalloz, *Rép.* V° *Enregistrement*, n° 2504.

(3) Lyon, 17 déc. 1880. S. 81, 1, 219. — Cass., 26 avril 1882; D. 83, 1, 22; Instruction 2688, § 5; un arrêt solennel du 29 décembre 1821 (S. 22, 1, 175; J. E. 7, 229; Instruction 1354, § 4) définit ainsi la simulation simple : « Lorsqu'elle n'est employée ni pour éluder une incapacité établie par la loi, ni pour donner une couleur légale à un acte prohibé, lorsqu'enfin elle n'est accompagnée d'aucune fraude contre l'ordre public, les bonnes mœurs ou les droits des tiers ». V. les exemples cités au *Tr. Alph.* V° *Résolution*, n°s 50 et 52.

(4) Cass., 11 janvier 1871. S. 71, 1, 23; D. 71, 1, 9; Instruction 2421, § 4. — 27 février 1872. D. 72, 1, 83.

(5) *Tr. Alph.* V° *Résolution*, n° 63 et note.

(6) Wahl, t. I, n° 584.

noncent la nullité d'un contrat sur le fondement d'un vice inhérent, parce que ces résolutions n'opèrent aucune mutation » (1). L'acte déclaratif d'une nullité vient prouver qu'il n'y a jamais eu de mutation, et que l'on s'est trouvé en face d'une apparence de mutation et non d'une réalité. L'Administration dit encore que la loi n'a prévu que le cas d'un jugement et non d'un autre acte, c'est exact, mais la loi ne vise qu'une question de tarif, sans proclamer d'exemption du droit proportionnel, il n'y a donc pas lieu de raisonner *a contrario* sur l'art. 68, § 3, n° 7. Elle déclare enfin qu'en admettant le système de la perception du droit fixe, les collations frauduleuses de la part des parties seraient à craindre; la fraude, il est vrai, peut se produire, mais l'Administration la déjouera sans peine, car, ainsi que l'exprime M. Wahl : « On oublie qu'il ne s'agit pas ici de résolution; sans doute, la résolution est facile à simuler, mais, il n'en est pas de même de la nullité, et il faut se souvenir que la Régie a le droit d'user de présomptions, pour établir la simulation des clauses des actes » (2).

2° RÉSOLUTIONS. — Contrairement à l'annulation, la résolution suppose un contrat valablement formé; par conséquent, ce contrat a existé, et, lorsque la cause de la résolution se produit, il se pro-

(1) Bosquet, *Dictionnaire V° Résolution*, n° 4.

(2) Wahl, *loc. cit.*

duit aussi une mutation. En droit civil, la résolution rétroagit au jour du contrat; en résulte-t-il, en droit fiscal, une exemption du droit proportionnel? De vives controverses se sont fait jour (1). Les principes nous conduisent à résoudre la question par la négative : « Nous avons vu que le passage apparent de la propriété d'une tête sur une autre tête rend exigible le droit de mutation; de plus, l'art. 69, § 7, n° 1, frappe du droit proportionnel « les adjudications, ventes, reventes, cessions et rétrocessions, et tous actes civils et judiciaires, translatifs de propriété... ». Or, la résolution est translatrice, donc le droit proportionnel est dû (2). Cette solution est rigoureuse, aussi l'Administration a-t-elle décidé qu'au cas de retour conventionnel, le droit fixe seul devrait être perçu (3).

On peut, semble-t-il, apporter régulièrement une exception à ce principe, au cas de condition résolutoire légale; il s'opère, dans cette hypothèse, une mutation de par la force de la loi, qui, nous en avons fait la remarque, n'est soumise à aucun droit, et on ne devrait percevoir que le droit fixe sur les actes portant révocation de donations pour cause de survenance d'enfant (4) ou exercice

(1) Naquet, n°s 105 et s. — Wahl, t. I, n°s 586 et s. — *Tr. Alph. V° Résolution*, n°s 71 et s.

(2) Naquet, *loc. cit.*

(3) Décision du 29 sept. 1807. — Instruction 366, § 18.

(4) Délib. du 27 fév. 1827. — *Dict. Not.*, t. V, p. 105, n° 630; l'ad-

de reméré. Il y a cependant de très vives controverses sur cette question, et il sortirait du cadre que nous nous sommes proposé de les étudier à fond.

Le législateur a exempté d'une manière spéciale et exceptionnelle les jugements portant résolution de contrats de vente dans le seul cas où la résolution est prononcée pour défaut de paiement du prix, et encore faut-il que l'acquéreur n'ait point entré en jouissance (art. 12, l. du 27 ventôse an IX).

Une autre exception résulte de l'art. 10 *in fine*, de la loi du 30 novembre 1894 sur les habitations ouvrières : « La résolution volontaire du contrat ne donnera ouverture qu'au droit fixe... » Cet article ne vise que les contrats de vente, et la Direction générale exige, dans son Instruction du 4 avril 1896 n° 2901, que la cause de la résolution soit exprimée dans le contrat, sans cela, les parties pourraient dissimuler de véritables rétrocessions.

3° ADJUDICATIONS SUR FOLLE ENCHÈRE OU SUR SURENCHÈRE

A. — *Adjudications sur folle enchère.* — « C'est la revente faite au préjudice de l'adjudicataire qui, ayant témérement enchéri, n'a pas satisfait aux obligations que lui imposait le cahier des charges »

ministration exempte aussi du droit proportionnel les retours conventionnels de biens donnés. (Instruction 336, § 18) et les révocations de donations entre époux. (Sol. du 27 oct. 1877. *R. P.*, art. 4978).

(1). Strictement, cette opération contient une mutation qui résoud rétroactivement l'acquisition primitive du fol enchérisseur; cependant les obligations qu'il a contractées en fol enchérissant, ne sont pas éteintes, même après l'adjudication sur folle enchère (2) et, dans la rigueur du droit, un double impôt de mutation devrait être perçu : « Si le premier adjudicataire, dit Bosquet, a été fait propriétaire, et qu'il ait joui, il est incontestablement dû deux droits de centième denier » (3). Par équité cependant, la loi de frimaire ne soumet qu'au droit fixe « les adjudications à la folle enchère, lorsque le prix n'est pas supérieur à celui de la précédente adjudication, si elle a été enregistrée »; dans ce cas un supplément de droit proportionnel est dû sur l'excédent du prix (4).

B. — *Adjudications sur surenchère.* — Elles ont lieu lorsqu'un tiers fait une offre supérieure au prix d'une précédente adjudication et résout rétroactivement l'adjudication primitive (5), en sorte qu'il n'y a qu'une seule mutation et qu'un seul droit est dû. La loi de frimaire n'a édicté aucune disposition, quant à la perception à effectuer sur la deuxième adjudication, mais la jurisprudence, s'inspirant de l'esprit de la loi, a toujours décidé que les textes relatifs à

(1) *Tr. Alph. V^e Adjudication d'immeubles*, n^o 41.

(2) *Instruction* 2768, § 5.

(3) *Dictionnaire V^e Adjudication à la folle enchère.*

(4) *Art.* 69, § 1, n^o 1 et § 7, n^o 1.

(5) *Naquet*, t. I, n^o 270.

la folle enchère sont applicables à la surenchère, par identité de motifs (1).

4° RENONCIATIONS. — Les renonciations pures et simples à successions, legs ou communauté sont soumises au droit fixe (2). Il semble cependant que les renonciations, même à titre gratuit, aient un caractère translatif, puisqu'elles aboutissent à accroître les droits des autres héritiers de la part du renonçant. Mais l'art. 785 du C. c. déclare que « l'héritier qui a renoncé est censé n'avoir jamais été héritier », d'où il suit que la renonciation a effet rétroactif au jour de l'ouverture de la succession (3), elle n'opère donc pas translation. Si la renonciation n'était pas unilatérale, et avait lieu moyennant un prix ou dans une intention de libéralité, on se trouverait en présence d'une cession de droits successifs ou d'une donation, auxquels cas le droit proportionnel serait dû (4).

5° RÉVOCATIONS. — Trois causes de révocation des donations ont été prévues par le Code civil : 1° l'inexécution des charges (art. 953 et 954) ; 2° l'ingratitude (art. 955) ; 3° la survenance d'enfants (art. 960) ; elles ont effet rétroactif, la première à l'égard

(1) *Tr. Alph., loc. cit.*, n° 54, note.

(2) Art. 68, § 1, n° 1 et § 2, n° 6.

(3) Aubry et Rau, t. VI, § 613, texte et note 13.

(4) Demante, t. II, n° 677. — Naquet, t. I, n° 67. — Wahl, t. I, n° 646. — *Tr. Alph. V° Renonciation*, nos 145 et 150.

des parties seulement, les deux autres à l'égard de tous (1). La révocation pour cause d'inexécution des charges a soulevé une controverse sur le point de savoir quel tarif lui appliquer; la jurisprudence a admis que le droit proportionnel devait être perçu sur le jugement qui le prononce parce qu'elle n'opère pas de plein droit (2). La thèse contraire de MM. Demante (3) et des auteurs du *Traité Alphabétique* (4) déclare que le seul droit fixe doit être exigible, car « la rentrée du donateur en possession du bien donné, dit M. Demante, s'effectue *ex causa primæva et antiqua*, il exerce non un droit nouveau, mais son droit ancien dont il est censé n'avoir jamais été dépossédé ». Remarquons, avec M. Naquet, que la résolution qui procède de l'inexécution des charges n'est pas inhérente au titre constitutif de la libéralité, elle n'empêche pas le contrat d'avoir pris naissance ni d'avoir existé jusqu'au jour de la révocation; de plus, on peut dire, comme la Cour de Cassation dans son arrêt du 30 décembre 1844 (5), que l'inexécution des charges provient du fait du donataire et qu'elle est l'œuvre de sa volonté », c'est une raison de plus pour exiger le droit proportionnel de mutation.

(1) Planiol, t. III, nos 2635, 2652 et 2673.

(2) Cass., 22 mai 1844. S. 44, 1, 571; J. E. 13, 523; Instruction 1723, § 3. Conf. Naquet, n° 107.

(3) Demante, t. I, n° 42.

(4) *Tr. Alph. V° Donation*, n° 436 (en note).

(5) S. 45, 1, 359; J. E. 13.646; Instructions 1735, § 4 et 2394, § 4, p. 51.

Comme la précédente, la révocation pour cause d'ingratitude n'opère pas de plein droit, elle devra donc être soumise au droit proportionnel de mutation (1).

Au contraire, la révocation des donations pour cause de survenance d'enfant, ayant un effet rétroactif absolu, le seul droit fixe est exigible (2).

APPENDICE. — A. — *Résiliation dans les vingt-quatre heures*. — L'art. 68, § 1, n° 40, de la loi du 22 frimaire, an VII, tarifie au droit fixe « les résiliements purs et simples faits par des actes authentiques dans les vingt-quatre heures des actes résiliés ».

Cette disposition a été édictée sous l'influence des principes de l'ancien droit, d'après lesquels la vente n'était translatrice de propriété qu'après la tradition ; si, avant la tradition, un résiliement était intervenu, il ne subsistait plus rien, aucun droit de mutation n'était exigible : lorsque la résiliation intervenait plus ou moins longtemps après la vente, il y avait bien des difficultés pour savoir si la tradition avait lieu ou non, et si, par suite, le droit de mutation était dû : aussi avait-on fixé à vingt-quatre heures, le délai de la résiliation.

La loi de frimaire a recueilli cette règle de l'ancien droit, mais elle édicte des mesures de précau-

(1) *Tr. Alph., loc. cit.*, n° 436, 3.

(2) *Tr. Alph., loc. cit.*, n° 436, 4. — Demante, t. II, n° 593.

tion contre la fraude en exigeant un acte authentique qui prouve le résiliement (1). Nous trouvons, ici encore, une antinomie entre le droit civil et le droit fiscal, le premier déclarant, en effet, la vente parfaite par le seul concours de volonté des parties, sans que la tradition soit nécessaire, il en résulte que la résiliation, même opérée dans les vingt-quatre heures, constitue une nouvelle mutation qui aurait dû supporter le droit proportionnel.

B. — *Déclarations de command*. — D'après M. Laurent (2), la déclaration de command est l'exercice de la faculté, réservée par l'acheteur, d'indiquer, dans un certain délai, une tierce personne son command ou son ami, qu'il ne fait pas connaître au moment de la vente, et qui prendra le marché pour son compte. Deux origines ont été données à cette clause : les uns prétendent qu'elle a été imaginée pour ménager les susceptibilités des nobles qui répugnaient à figurer dans les actes publics de vente (3) ; les autres ne voient à la déclaration de command qu'une origine purement fiscale, inventée par les feudistes, pour écarter un second droit de mutation, lors de la déclaration d'ami (4).

Des auteurs, s'appuyant sur l'ancien droit, pensent qu'il y a dans ce contrat un mandat fictif (5).

(1) Wahl, t. I, n° 613. — *Tr. Alph. V° Résolution*, nos 146 à 151.

(2) Laurent, t. XXIX, n° 61.

(3) Naquet, t. I, n° 274.

(4) Wahl, t. I, n° 290.

(5) Bosquet, *Dictionnaire V° Déclaration au profit d'un tiers*,

M. Naquet n'est pas de leur avis : « Le législateur, dit-il, n'a pas à créer de fiction et, à moins que son intention de le faire ne soit rendue très évidente on ne doit pas admettre qu'il en a établi. D'autre part, la fiction qu'on suppose ne serait pas concluante : qu'importe, en effet, qu'il y ait mandat, si le mandataire agit en son nom et sans faire connaître son mandant ? par suite de cette manière d'agir, il se présente aux yeux du public comme acquéreur, et c'est lui qui devient le propriétaire apparent de la chose vendue. Or, la loi fiscale, qui n'a pas à déchirer les voiles que les parties intéressées étendent sur une opération, doit s'en tenir et s'en tient à l'apparence seule (V. Cass. 9 avril 1866, J. P., 1866, p. 561. *Rép. pér.* 2268). Il y a, dans l'espèce, une mutation opérée au profit du commandé, et lorsque le command exerce le droit de prendre l'opération pour son compte, il s'opère, *jure fisci*, une nouvelle transmission » (1).

L'art. 68, § 1, n° 24, de la loi de frimaire, qui soumet au droit fixe les déclarations ou élections de command ou d'ami, lorsque la faculté d'élire command a été réservée dans l'acte d'adjudication ou le contrat de vente, et que la déclaration est faite par acte public, et notifié dans les vingt-quatre heures

n°s 2, 12 et 15. — Champ. et Rig., n°s 1933, 1938 et s. — Wahl, t. I, n° 291.

(1) Naquet, t. I, n° 275.

de l'adjudication ou du contrat, constitue donc une dérogation au droit commun.

Deux propositions se rattachent au principe que le droit proportionnel est perçu sur les mutations, qui sont les suivantes : 1^o Les charges ne sont pas déductibles ; 2^o les valeurs dans les mutations à titre gratuit et les échanges immobiliers sont déterminées par la multiplication du revenu des immeubles par un certain chiffre.

SECTION I.

PRINCIPE DE LA NON DISTRACTION DES CHARGES

De ce que le droit proportionnel frappe les mutations, le législateur de frimaire a déduit la conséquence rationnelle que, pour la perception du droit, les charges ne seraient pas déduites, l'Instruction n^o 2394, § 1, p. 6, l'exprime en termes précis : « La non distraction des charges est la conséquence logique du principe qui asseoit l'impôt de mutation sur la chose transmise, abstraction faite de tout ce qui peut en diminuer l'utilité pour le nouveau possesseur », et les articles 14 et 15 de la loi fondamentale de l'enregistrement avaient rigoureusement appliqué le principe. Il y avait lieu cependant de faire une distinction entre les transmissions onéreuses et les mutations à titre gratuit. Que pour les premières, les charges soient ajoutées au prix, rien de plus juste,

car cette superposition de valeurs exprime réellement la valeur transmise et rétablit l'équilibre entre les obligations des deux parties. Mais dans les secondes, « ce n'est pas, comme l'exprime très exactement M. Wahl, la transmission d'une chose, c'est le mouvement de la valeur de cette chose que frappe l'impôt..... c'est donc l'enrichissement que doit atteindre le droit de mutation à titre gratuit » (1).

Avant d'entrer dans la critique du système de la loi de frimaire, nous exposerons, en quelques mots, l'état de la législation antérieure :

A Rome, la taxe sur les successions, ou *vicesima hereditatum*, était perçue, déduction faite des frais funéraires ; de nombreux auteurs (2) pensent même que les dettes de l'hérédité étaient défalquées pour le calcul des droits.

Dans le droit féodal, aucune distraction n'était faite ; on peut en trouver l'explication en considérant que le seigneur percevait son droit de relief ou de rachat en sa qualité de propriétaire éminent, de sorte que ce n'était pas la transmission de la valeur de la chose qui était taxée, mais la transmission de la chose elle-même. On tenait cependant compte des charges inféodées, c'est-à-dire qui avaient été autorisées et approuvées par le seigneur (3).

(1) Wahl, t. I, n° 32.

(2) Serrigny, *Droit public et administratif romain*, p. 172. — Vigier, *Revue Générale du Droit*, 1881, p. 107. — Naquet, *Des impôts indirects chez les Romains, sous la République et sous l'Empire*, p. 101.

(3) Billecoq, *Traité des fiefs*, 1759, t. I, p. 151.

La perception du centième denier s'effectuait aussi sans distraction des charges; mais les contribuables opposaient une vive résistance à ce procédé (1). La règle était toutefois peu rigoureuse, car les successions mobilières et les successions en ligne directe échappaient à l'impôt (2).

Les lois révolutionnaires sur l'enregistrement suivirent les anciens errements et la loi de l'an VII déclara que le droit sur les transmissions à titre gratuit de meubles ou d'immeubles, se percevait sans déduire les dettes et charges grevant les biens transmis.

Les considérations qui guidaient le législateur étaient de deux natures : la première reposait sur le soi-disant principe, réfuté plus haut, d'après lequel l'impôt des mutations étant dû sur la valeur de la chose transmise, peu importe que cette chose fût ou non grevée de dettes; du moment qu'il y a passage de sa propriété d'une tête sur une autre, le droit doit être perçu sur la valeur intégrale du bien transmis, abstraction faite des charges qui peuvent le grever. Le second motif était la difficulté de contrôler la sincérité des dettes héréditaires : « Il faudrait, disait Crétet au Conseil des Anciens, procéder à la liquidation de toute succession, contradictoirement entre le fisc et les héritiers, les

(1) Lorain Georges, *De la déduction des dettes pour la perception des droits de mutation par décès*, p. 48 et s.

(2) Bosquet, *Dictionnaire V^o Charges*, § 3, et *V^o Légitime*, in fine.

consommer en lenteurs par des formes contentieuses, et cela indépendamment du scandale intolérable, qu'il y aurait à placer les préposés de la régie dans un état permanent d'hostilité contre toutes les familles et de les autoriser à pénétrer dans leurs affaires les plus intimes » (1). Puis, ajoutait-on, les omissions et les atténuations contenues dans les déclarations compensaient le bénéfice qu'on pouvait tirer de la déduction; il faut avouer que c'était là encourager la fraude, car les contribuables sincères se trouvaient les plus malmenés. Enfin, suprême argument, la République avait besoin de 600 millions.

Dès la discussion de la loi de frimaire, le principe de la non distraction des charges fut attaqué : « On ne doit, disait Jouselin, un membre du Conseil des Anciens, compter la fortune du défunt qu'après avoir déduit les dettes. En vain pourrait-on représenter les fraudes qui pourraient en résulter... N'est-il pas contre toute justice, contre toutes les règles du pacte social, que l'État se trouve héritier au préjudice des héritiers légitimes? Et c'est cependant ce qui doit arriver chaque fois que le passif atteint à peu près le montant de l'actif » (2).

Tous les auteurs se sont accordés pour flétrir cette règle; d'après M. Demante « Ce principe de la

(1) Garnier, *Code*, p. 51.

(2) *Rép. Gén. V^o Succession*, n^o 1227, 3.

non distraction des charges, contrarie les notions les plus élémentaires de l'équité, car dans la répartition de l'impôt entre les contribuables, il frappe les plus obérés de la contribution la plus lourde... A maintenir le principe en question, il n'y a pas seulement iniquité, mais inconséquence... Une même valeur, un même sac d'écus, par exemple, peut supporter l'impôt dans deux successions : dans celle du prêteur, à cause de sa créance, dans celle de l'emprunteur à cause de la propriété des écus ! » (1), c'est « un monstrueux abus de la force publique et un outrage à la justice », dit M. Paul Leroy-Beaulieu (2). « La loi actuelle, dit encore M. Naquet, viole ouvertement et souvent dans une large mesure, l'égalité proportionnelle de l'impôt, et par cela même, elle doit être condamnée sans rémission » (3).

Quelles sont les charges non déductibles, de par la loi de frimaire ? ce sont les dettes proprement dites, dont le défunt était tenu par suite de ses engagements personnels (4).

(1) Demante, t. II, n° 571.

(2) P. Leroy-Beaulieu, *Tr. de la Science des Finances*, p. 107.

(3) Naquet, t. II, p. 579.

(4) Champ. et Rig., t. IV, n° 3405. — Demante, t. II, n° 691. — Wahl, t. II, n° 118. — *Dict. Enreg. V° Succession*, n° 1871. — *Rép. Gén., eod V°*, n° 1228. — *Tr. Alph., eod V°*, n° 495. — Instruction, n° 2394, § 1, p. 6. Il résulte de cette définition qu'on ne saurait considérer comme charges, les servitudes qui grèvent un immeuble de la succession, car elles ne font pas partie du patrimoine du défunt ; de même, les reprises matrimoniales sont une dette de la

Nombreuses sont les propositions qui ont été soumises aux Chambres dans le sens de la défalcation du passif (1), qui aboutirent enfin à la loi du 25 février 1901, dont les articles 2 et 3 apportent la réforme depuis si longtemps désirée :

Art. 2. — Les droits de mutation par décès de biens meubles ou immeubles seront liquidés sur la part *nette* recueillie par chaque ayant droit ;

Art. 3. — Pour le paiement des droits de mutation par décès seront déduites les dettes à la charge du défunt dont l'existence au jour de l'ouverture de la succession sera dûment justifiée par des titres susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt.

C'était un hommage rendu à l'équité, mais aussi, c'était admettre un principe qui ouvrait une large

communauté et non du *de cujus*, à moins, toutefois, qu'il ne s'agisse des reprises de la femme lorsque, au cas d'insuffisance de communauté, elles s'exercent sur les biens propres du mari, la femme n'a pas, en cette hypothèse, de droit de propriété sur les biens personnels du mari, mais seulement une action hypothécaire sur ces biens. (Cass., 18 mai 1824. S. 24, 1, 887. Instruction 1146, § 4 ; 3 août 1858, Instruction 2137, § 13). Sera au contraire une charge non déductible, la dette résultant de l'obligation où se trouvera la succession de payer les reprises de la femme renonçante à la communauté, car, dans ce cas, le mari recueillant tout l'actif est tenu personnellement du paiement des dettes. (Cass., 11 août 1869. S. 69, 1, 477. Instruction 2394, § 2).

(1) Projet du baron Louis, du 10 sept. 1819. — Propositions Dérodé, du 30 janv. 1849. — Crémieux, du 16 nov. 1849. — De Pierre, en 1862. — Roulleau-Dugage, en 1864. — Folliet, en 1871. — Amendement Méline, en 1873. — Propositions Sebert, en 1874. — Cherpuis, en 1876. — De Gasté, en 1876 et en 1880. — Pieyre, en 1883. — Amendement Raoul Duval, en 1886. Duché, en 1886. Borie, en 1887. — Projets Tirard en 1888. Rouvier, en 1889. Burdeau, en 1894.

porte à la fraude, et le législateur de 1901 s'est préoccupé de limiter rigoureusement la déduction aux seules dettes réelles, sans donner cependant à l'Administration de pouvoir inquisitorial.

La déduction sera autorisée sous quatre conditions :

- 1° Que la dette existe à la charge du défunt ;
- 2° Qu'elle résulte d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt ;
- 3° Qu'il en soit justifié ;
- 4° Qu'elle ne rentre pas dans les exceptions formellement établies par le législateur.

1° *Il faut que la dette existe dette à la charge du défunt.*
— Cette dette est celle qui pesait sur le défunt d'une manière définitive de sorte qu'il en était tenu personnellement au jour de l'ouverture de la succession (1). Il en résulte que les obligations naturelles sont exclues du bénéfice de la déduction (2). En outre, d'après les termes très clairs de l'art. 3, l'existence de la dette doit être certaine ; ainsi celle qui est soumise à une condition résolutoire existe effectivement jusqu'au jour de l'arrivée de la condition, elle devra donc être déduite, sauf à l'Administration à réclamer les droits de succession au cas où la condition

— Poincaré, en 1894. — Propositions Boudenoot et Dupuy-Dutemps, en 1894.

(1) Débats au Sénat, séance du 22 janv. 1901. *J. Off.*, p. 76, col. 1, et p. 79, col. 3.

(2) *Tr. Alph. supplément. V° Succession* n° 146.

survenant, l'obligation est éteinte rétroactivement (1). Au contraire, la dette affectée d'une condition suspensive n'est pas certaine, citons les ouvertures de crédit, les dettes litigieuses ; ce passif ne sera pas susceptible de déduction.

Mais il n'est pas nécessaire que la dette soit liquide, c'est-à-dire que sa quotité soit déterminée, ceci résulte des explications de M. Cordelet, rapporteur du projet de 1895, au Sénat (2) : « Les anciens projets, déclare-t-il, disaient : « dettes liquides au jour du décès », le projet actuel dit : « dettes existant au jour de l'ouverture de la succession ». La différence est essentielle entre les deux textes. Qu'est-ce qu'une dette liquide ? C'est une dette qui, non seulement, est certaine dans son principe, mais qui est déterminée dans son *quantum*. Au contraire, une dette existante au jour du décès est sans doute aussi une dette certaine dans son principe, mais il n'est pas nécessaire qu'elle soit déterminée dans son *quantum*. Il y a, en effet, des dettes dont le principe sera certain, mais dont le *quantum* ne sera pas déterminé au jour du décès : telles sont les dettes du tuteur envers son pupille, celles du mari défunt envers sa veuve. Il peut y avoir aussi un jugement condamnant à des dommages-intérêts « par état » et qui n'auront pas

(1) *Tr. Alph. supplément, loc. cit.*, n° 158. — Besson, *La Réforme fiscale*, n° 125.

(2) Séance du 9 juillet 1896. *Journ. Off.* du 9 janvier 1897. *Doc. parl.*, Sénat, p. 76, col. 2.

été fixés au jour du décès par un jugement définitif. Et alors, quelle est la situation quand viendra à mourir, ou un tuteur, ou un mari, ou un débiteur contre lequel aura été rendu un jugement allouant des dommages-intérêts à fixer par état? On ne pourra sans doute pas, au lendemain du décès, dire quel est le *quantum* de la dette ; mais si, dans les six mois, il y a un compte de tutelle ou une liquidation de reprises ou un jugement déterminant le chiffre des dommages-intérêts, on se présentera à l'Administration avec une dette non seulement certaine, mais liquide, *au jour de la déclaration*, et cela suffira ».

La dette doit être à la charge du défunt, dit l'art. 3, cette disposition conduit à déclarer que les frais funéraires, et les frais de testament, d'apposition ou de levée de scellés, d'inventaire, etc., ne peuvent pas être déduits de l'actif successoral.

2° *La dette doit résulter d'un titre susceptible de faire preuve en justice contre le défunt.* — Le titre, au sens de la loi de 1901, est toute pièce écrite « qui constate un fait ou un engagement dont une partie peut tirer avantage contre l'autre » (1), ce sens large se déduit des travaux préparatoires. « Le mot titre, lit-on dans le rapport de M. Monestier au Sénat (2) est employé ici dans la large acception de pièce écrite ; il vise notamment les actes authentiques,

(1) Besson, *loc. cit.*, n° 80.

(2) Séance du 31 déc. 1900, *Journ. Off.* du 10 février 1901. *Doc. parl.*, Sénat, p. 976, col. 3.

jugements, actes sous seing privé, livres de commerce, billets à ordre, lettres de charge, reçus de sommes, procès-verbaux de vérification et d'affirmation de créances en cas de faillite ou de liquidation judiciaire..... susceptibles de faire preuve en justice contre le défunt ». Il en résulte que les dettes verbales et celles qui se constatent autrement que par écrit (tailles) ne seront pas déductibles.

L'écrit doit être susceptible de faire preuve en justice, c'est-à-dire de donner au créancier une action judiciaire contre le défunt. « En un mot, dit M. Binet (1), le législateur exige que l'existence de la dette soit établie exclusivement au moyen de la preuve littérale et que l'écrit la constatant ait une force probante telle que, produit en justice par le créancier, il dût forcer la conviction du juge, l'obliger à reconnaître l'existence de la créance ».

Pour que la déduction soit opérée, le titre du créancier doit être valide, et l'art. 5 de la loi du 25 février 1901 donne au receveur le pouvoir de juger de la validité de l'acte et de refuser la déduction, si le titre qui lui est présenté n'a pas de caractère obligatoire; donc, si la convention est affectée d'une nullité absolue, aucun lien juridique ne se sera formé, et la déduction devra être refusée. « L'agent de la perception, dit encore M. Binet, s'il est informé d'une façon quelconque de l'inexistence de l'obligation, pourra et devra même refuser la déduction

(1) Etude, R. E., n° 3764, p. 184.

sollicitée, par application de la règle posée par l'art. 5, al. 1 de la loi de 1901 (1).

Au contraire, la dette simplement annulable sera déductible, puisque, jusqu'au jugement d'annulation, l'acte est valide ; mais, si la convention est annulée, le Trésor sera fondé à réclamer un supplément de droit.

Les commencements de preuve par écrit ne sauraient autoriser la déduction (2).

3° *La déduction n'est admise que s'il en est justifié.* — Quelles sont les justifications que devra produire l'héritier ? Nous distinguerons les cas où il s'agit d'actes authentiques ou d'actes sous seing privé.

Si la dette est constatée par acte authentique, la seule énonciation du titre suffira, d'après l'art. 5 (2^e al.) pour autoriser la déduction, mais le receveur aura le droit d'exiger la production d'une attestation du créancier qui certifie l'existence de la dette, à l'époque de l'ouverture de la succession (art. 6).

Si la dette résulte d'un acte sous seing privé ou des livres de commerce du défunt, l'héritier devra représenter l'acte, les livres ou leur copie collationnée, et, comme au cas précédent, l'attestation du créancier peut être demandée.

La différence entre les deux catégories d'actes est

(1) R. E., *loc. cit.*, p. 169.

(2) *Tr. Alph.*, *loc. cit.*, n° 210. — Seine, 13 février 1903. R. E., art. 3295.

donc celle-ci : même avec l'attestation du créancier, le receveur pourra rejeter la demande en déduction des dettes constatées par acte sous seing privé ou par les livres de commerce, tandis que, si le passif résulte d'un acte authentique et si le certificat du créancier est joint, la déduction est obligatoire.

Dans deux cas, l'attestation est exigée et justifie seule la déduction :

1° Lorsque la dette était échue depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession ;

2° Lorsqu'il s'agit d'une dette hypothécaire garantie par une inscription périmée depuis plus de trois mois, mais non échue (art. 7, al. 1 et 4).

4° *Exceptions au principe de la déduction.* — En admettant le nouveau principe, le législateur a justement craint que les contribuables n'en profitassent pour demander la déduction d'un passif imaginaire dont l'Administration n'aurait pas pu vérifier l'exactitude. « Les rapports intimes de la parenté ou de l'affection, lit-on dans l'exposé des motifs de la loi, rendent les combinaisons frauduleuses trop faciles, et trop secrètes pour obliger l'Administration à les découvrir et à les prouver ».

D'autre part, la loi a entendu donner à l'Administration une garantie spéciale de la sincérité des dettes successorales déclarées, en lui permettant d'exiger du créancier une attestation conforme (art. 6), et si les dettes dont il s'agit étaient déductibles, le Trésor serait privé de ce droit, puisque le

créancier n'est autre que le bénéficiaire de l'obligation (1).

Aussi l'article 7 de la loi de 1901 énumère six cas exceptionnels à l'article 3 :

Toutefois ne seront pas déduites :

1° Les dettes échues depuis plus de trois mois avant l'ouverture de la succession, à moins qu'il ne soit produit une attestation du créancier en certifiant l'existence à cette époque dans la forme et suivant les règles déterminées à l'article 6;

2° Les dettes consenties par le défunt au profit de ses héritiers ou de personnes interposées. Sont réputées personnes interposées les personnes désignées dans les articles 911, dernier alinéa, et 1100 du Code civil.

Une controverse s'est élevée sur le point de savoir si les légataires devaient être compris parmi les héritiers. Trois jugements, de Fontenay-le-Comte, d'Orléans et de Reims (2), ont assimilé ces deux catégories de personnes et refusent la déduction des dettes consenties aux légataires. Au contraire, un jugement de Versailles (3) prétend, en dernier lieu, que la loi ne vise que les héritiers et non les légataires.

(1) Rapport de M. Mesureur. *J. Off.* du 10 novembre 1900. *Doc. parl.*, Chambre, p. 1744, col. 1.

(2) Fontenay-le-Comte, 3 mars 1905. R. E. 3853. — Orléans, 24 mai 1905. R. E. 3919, *Rép. pér.* 11.019. — Reims, 21 juin 1905. R. E. 3939. — Voir aussi Béziers, 27 décembre 1905. *Rép. pér.* 11.158. — Conf. *Tr. Alph. Suppl.* V° *Succession*, n° 275.

(3) Versailles, 6 avril 1906. R. E. 4134. — Conf. Wahl, t. II, n° 126 et observations. R. E. 3853 et 3939.

taires, il interprète strictement les termes de la loi qui parle des héritiers et non des légataires. Nous pensons qu'il y a lieu de considérer l'expression « héritier » de la loi de 1901 comme ayant un sens général, englobant tous ceux qui sont appelés à la succession à un titre quelconque (1), sauf les cas énumérés au 2^e alinéa du n^o 2 de l'article 7 ainsi conçu :

« Néanmoins, lorsque la dette aura été consentie par un acte authentique ou par acte sous seing privé ayant date certaine avant l'ouverture de la succession autrement que par le décès de l'une des parties contractantes, les héritiers donataires, légataires et les personnes réputées interposées auront le droit de prouver la sincérité de cette dette et son existence au jour de l'ouverture de la succession ».

3^e Les dettes reconnues par testament. Le même désir d'empêcher la fraude a inspiré cette disposition, il eût été trop facile d'éviter tout paiement de droits de mutation par décès à ses héritiers en mentionnant dans son testament des dettes imaginaires.

4^e Les dettes hypothécaires garanties par une inscription périmée depuis plus de trois mois, à moins qu'il ne s'agisse d'une dette non échue et que l'existence n'en soit attestée par le créancier dans les formes prévues à l'art. 6..., mais si la dette est échue depuis plus de trois mois et l'inscription périmée

(3) V. l'article de M. Naquet. R. E., art. 3986.

depuis le même temps, il y a une présomption de remboursement contre laquelle aucune preuve contraire n'est admise ; si ces deux circonstances ne se produisent pas en même temps, la dette sera déductible, mais sous les justifications prévues à l'art. 7, n° 1.

..... Si l'inscription n'est pas périmée, mais si le chiffre en a été réduit, l'excédent sera seul déduit, s'il y a lieu ;

5° Les dettes résultant de titres passés ou de jugements rendus à l'étranger, à moins qu'ils n'aient été rendus exécutoires en France..., remarquons que, d'après les travaux préparatoires, la loi ne comprend dans le mot « titre » que les actes authentiques et les jugements, « à cause de l'impossibilité d'en vérifier l'existence et surtout la réalité » (1).

..... Celles, enfin, qui grèvent des successions d'étrangers, à moins qu'elles n'aient été contractées en France et envers des Français ou envers des sociétés et des compagnies étrangères ayant une succursale en France ;

6° Les dettes en capital et intérêts pour lesquelles le délai de prescription est accompli, à moins qu'il ne soit justifié que la prescription a été interrompue.

(1) Exposé des motifs du projet de M. Burdeau. *J. Off. Doc. parl.* Chambre, 1894, p. 127, col. 3. — Conf. rép. de M. Cordelet au Sénat. *J. Off., Doc. parl.*, Sénat, 1896, p. 291, col. 3. — *Tr. Alph., loc. cit.*, n° 291. — Besson, *loc. cit.*, n° 152.

Le principe de la déduction du passif a été justement admis depuis la loi du 25 février 1901, mais elle n'a lieu qu'au cas de mutation par décès ; les donations restent en dehors de la loi, pour quelle raison ? « Parce que, disait M. Cordelet dans son rapport au Sénat (1), les charges d'une donation en forment souvent la contre-partie, comme le prix stipulé dans un acte de vente forme la contre-partie de l'objet vendu, et que la distraction de ces charges équivaldrait à supprimer tout élément de perception ». M. Wahl a réfuté ces allégations avec beaucoup d'énergie : « C'est là une proposition en partie inintelligible, en partie fausse. Si, dans la vente, les charges sont ajoutées au prix, c'est que le droit de vente doit être perçu sur le prix effectif, et qu'en droit civil l'obligation d'accomplir une charge est un supplément de prix ; si, au contraire, le passif doit être déduit des biens échus par décès, c'est parce que le droit de mutation à titre gratuit est un droit perçu sur l'enrichissement. Or, à cet égard, la donation s'identifie avec la succession et non avec la vente. Sans doute, les charges d'une donation en forment la contre-partie, mais ce n'est pas, comme dans la vente, pour augmenter le prix, c'est pour diminuer l'enrichissement (2).

Il serait désirable, pour compléter la réforme de la loi de 1901, de voir le législateur étendre le prin-

(1) Séance du 9 juillet 1896. *J. Off.* du 9 janvier 1897, *loc. cit.*

(2) Wahl, t. I, n° 32.

cipe de la déduction du passif aux mutations entre vifs.

SECTION II

DÉTERMINATION DE LA VALEUR IMPOSABLE PAR LA MULTIPLICATION DU REVENU PAR UN CERTAIN CHIFFRE, POUR LES MUTATIONS A TITRE GRATUIT ET LES ÉCHANGES IMMOBILIERS.

Ce mode empirique de calcul, établi pour les mutations immobilières qui ne comportent pas de prix, paraît bizarre ; on ne peut en trouver l'explication que par la législation de l'ancien droit : le seigneur, propriétaire originaire de tous les biens de sa souveraineté, aliénait fictivement son fief, au cas de mutation gratuite, moyennant l'abandon des revenus d'une année (1).

On croit justifier ce procédé d'évaluation en soutenant qu'il détermine plus aisément et avec plus de précision la valeur exacte du bien transmis. En réalité, on ne voit pas en quoi ce procédé offre plus de facilité et de précision que le mode d'évaluation directe en capital ; il est aussi aisé et aussi exact de déclarer une valeur vénale qu'un revenu, et, comme l'impôt d'enregistrement est assis sur la valeur vénale

(1) Esmein, *Cours élémentaire d'histoire du droit*, 4^e éd., p. 196.— Naquet, t. II, n^o 922. — *Rép. gén.* V^o *Donation*, n^o 209.

réelle, il est illogique de l'établir, pour certaines transmissions, sur une valeur fictive bien différente de la valeur réelle. Le chiffre de la capitalisation est, en effet, de 20 ou de 25 suivant qu'il s'agit de biens urbains ou d'immeubles ruraux (1); ce chiffre fait supposer, par conséquent, que le revenu des immeubles est de 4 ou de 5 0/0, mais ce taux est beaucoup trop élevé, de sorte que l'impôt frappe une valeur inférieure à la valeur réelle. « En prenant pour base tantôt une valeur d'échange, tantôt une valeur de convention, la loi laisse subsister une cause d'inégalité et d'arbitraire dans la répartition » (2). Puis il y a inconséquence à prendre pour la liquidation du droit la valeur vénale réelle pour les meubles et une valeur fictive pour les immeubles (3).

(1) Loi du 21 juin 1875, dont l'art. 2 porte à 25 le chiffre de la capitalisation fixé à 20 par l'article 15 de la loi du 22 frimaire an VII.

(2) Lorain, *loc. cit.*, p. 141, R. E., n° 2885 (article de M. Binet).

(3) L'échange immobilier fait naître de graves difficultés au cas de soulte combinée avec une plus-value.

La soulte ou retour est la somme payée par un échangiste à l'autre, pour compenser un excédent d'attribution existant à son profit.

La plus-value est la différence de valeur qui résulte de la comparaison entre les revenus capitalisés des immeubles échangés.

Le texte applicable en notre matière est l'article 69, § 5, n° 3, d'après lequel « le droit (d'échange) sera perçu sur la valeur d'une des parts, lorsqu'il n'y aura aucun retour. S'il y a retour, le droit sera payé... sur la moindre portion, et comme pour vente sur le retour ou la plus-value ».

Supposons les deux immeubles ruraux A et B, d'un revenu, le premier de 1.000 francs, le second de 2.000 francs; s'ils sont échangés sans soulte, le droit d'échange sera dû sur la valeur de l'immeuble A

Ce système a subi de nombreuses attaques. On lit déjà dans l'exposé des motifs de la loi du 21 juin 1875 : « l'article 15 de la loi du 22 frimaire an VII, n^{os} 7 et 8, a pris pour base de la liquidation et du paiement

(25.000 francs), et le droit de vente sur la plus-value (50.000 — 25.000 = 25.000 francs). Si une soulte accompagne l'immeuble A et se trouve inférieure à la plus-value, le droit de vente se percevra sur cette dernière; si elle est supérieure à la plus-value, l'Administration exigera le droit de vente sur la soulte, car elle a le choix entre les deux valeurs, comme l'exprime l'article 69 *in fine* précité. Si, au contraire, une soulte accompagne l'immeuble B, la question devient très délicate et a donné naissance à trois systèmes :

1^{er} système : L'Administration belge (Sol., 5 mars 1853. J. E., 15.634, 5) et M. Demante (t. I, n^o 311) veulent percevoir le droit d'échange sur le capital produit par le revenu de l'immeuble le moins élevé (A) et le droit de vente sur la soulte.

2^e système : Avant 1867, l'Administration française percevait le droit d'échange sur l'immeuble A et le droit de vente sur la soulte *et* sur la plus-value. (Délib. 14 déc. 1846. J. E., 15.661).

3^e système : MM. Garnier (*Rép. gén. V^o Echange*, n^o 61) et Naquet (t. I, n^o 328) prétendent que le droit d'échange est exigible sur l'immeuble B et le droit de vente sur la soulte. La Direction générale, dans une solution du 27 juillet 1867 (J. E., 18.450, 1) avait suivi le même principe, mais elle a dû l'abandonner devant l'opposition de la jurisprudence.

Le système belge, en percevant le droit de vente sur la soulte, ne tient pas compte de la faculté qu'a l'Administration d'exiger le même droit sur la plus-value; or, au cas où cette dernière est supérieure à la soulte, elle pourra supporter le droit de vente.

L'ancienne théorie de l'Administration française était, à la vérité, difficilement soutenable, car la loi ne permet de percevoir que sur la soulte *ou* sur la plus-value, et non sur les deux cumulativement.

Enfin, avec la doctrine de M. Garnier, on néglige le texte de l'article 69 qui prescrit de liquider le droit d'échange sur la *moindre portion*, c'est-à-dire sur l'immeuble dont le revenu est le moins élevé en réalité et non sur celui qui, dans l'intention des parties, a la valeur la plus faible.

Nous partageons le système actuel de l'Administration qui, dans l'espèce, perçoit le droit d'échange sur l'immeuble A et le droit de

des droits de mutation sur les transmissions de biens immeubles à titre gratuit qui s'effectuent entre vifs ou par décès, le revenu multiplié par 20, s'il s'agit de la propriété, et par 10, s'il s'agit de l'usufruit. A l'époque où cette base fut adoptée, la propriété immobilière était fort dépréciée, le capital formé par le revenu ainsi multiplié était à peu près l'équivalent de la valeur vénale. Mais, depuis lors, la situation s'est modifiée, et personne n'ignore que la propriété non bâtie ne produit pas aujourd'hui un revenu supérieur, en moyenne, à 2 1/2 ou 3 0/0. Or, tandis que les transmissions à titre gratuit par décès de biens meubles de toute nature et même les mutations de propriétés immobilières bâties supportent l'impôt sur leur valeur intégrale, les immeubles ruraux ne sont assujettis au droit que sur les 3/5 à peine de cette même valeur. Un tel résultat constitue dans la répartition des charges publiques une inégalité que la situation de nos finances ne permet pas de laisser subsister plus longtemps. *Pour arriver à une égalité absolue, la liquidation des droits devrait avoir pour base la valeur vénale* » (1). Mais,

vente sur la soulte ou la plus-value suivant que l'une ou l'autre a la plus grande valeur. (Sol., 11 juillet 1896. R. E., 1247. J. E., 25.062. Conf. R. E., 2.995, I; — Cass., 19 août 1872. S. 73, 1, 89. Instruction 2.465, § 5; — 12 avril 1881. S. 82, 1, 39. Instruction 2.656, § 5, p. 62; — Tr. Seine, 26 juin 1897. R. E., 1 461. — Wahl, t. I, n° 305; c'est l'interprétation la plus conforme au texte de l'article 69, § 5, n° 3.

(1) Exposé des motifs, *J. Off.*, et rapport de M. Bertauld au nom de la Commission du Budget, déposé le 14 mai 1875. *J. Off.* 24 mai, n° 3003, p. 3.675, col. 1.

malheureusement le législateur, toujours trop respectueux de la loi de frimaire, n'est pas arrivé à cette réforme, et l'on a pu dire que 100 pour l'acquéreur ne valaient pas 100 pour l'héritier. En 1890, M. Jamais propose d'adopter la valeur vénale comme base unique de l'assiette de l'impôt; MM. Boudenoot et Dupuy-Dutemps font deux propositions en ce sens en 1893 (1), citons encore en 1893 et 1894 les projets Burdeau (2) et Poincaré (3). Sur ce dernier projet, M. Doumer, rapporteur, avait indiqué les motifs qui influèrent sur la Commission pour laisser subsister l'ancien état de choses. « Ce sont des raisons de fait qui nous ont déterminés au maintien du *statu quo* : substituer la valeur vénale au revenu capitalisé, comme il l'est actuellement, au denier 25, c'était poser un surcroît de charges à la propriété rurale dont le revenu est presque toujours inférieur à 40/0, et dont la situation, à l'heure présente, n'est pas tellement prospère qu'on ait le droit de la surcharger ».

La question revint au Sénat, lors de l'élaboration de la loi du 25 février 1901 (4), et aboutit à une

(1) *J. Off.*, Chambre, *doc. parl.*, session extr. de 1893, n° 69, p. 99 (proposition Boudenoot). — Chambre, *doc. parl.*, sess. extr. de 1893, n° 50, *J. Off.*, p. 75 (proposition Dupuy-Dutemps).

(2) Projet Burdeau, Chambre, *doc. parl.*, session ordin. de 1894, n° 350, *J. Off.*, p. 124.

(3) Chambre, *doc. parl.*, session ordin. de 1894, n° 85, *J. Off.*, p. 1242.

(4) Sénat, séance du 25 janvier 1901. *J. Off.*, Sénat, *Débats*, p. 98 et s.

réforme partielle exprimée dans l'article 12, d'après lequel « les droits de mutation à titre gratuit entre vifs et par décès seront liquidés sur la valeur vénale en ce qui concerne les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu ». Il valait cependant mieux ne pas en rester là et accomplir entièrement la réforme en déclarant que, pour toutes les mutations, le droit serait liquidé sur la valeur vénale; d'autant plus que l'ancienne règle de capitalisation du revenu s'accommode mal avec le principe nouveau de la distraction des dettes; en effet : le capital dont on veut déduire les dettes doit être réel et non fictif, puisque les dettes elles-mêmes sont réelles.

Remarquons l'obscurité de la demi-mesure de l'article 12 de la loi de 1901 : l'Administration, en effet, est obligée (1) de prendre pour base la valeur vénale et non le revenu pour les immeubles dont la destination actuelle n'est pas de procurer un revenu; mais quels sont ces immeubles? C'est une question de fait, a dit le gouvernement au cours des débats. Cette réponse ne saurait nous satisfaire, car elle ne donne pas une définition. L'instruction n° 3058, p. 34, expose que ces immeubles sont « ceux dont le revenu n'est pas en proportion avec la valeur vénale »; quelle sera cette proportion? l'Administration ne le dit pas. On peut semble-t-il, s'approcher

(1) *Tr. Alph. suppl. V^e Succession*, n° 132, et *J. Off., Débats, Sénat*, séance du 25 janvier 1901, p. 105, col. 3.

davantage de la pensée du législateur en disant, avec M. Monestier, que les immeubles dont il est question dans l'article 12 ont « un insignifiant revenu » par comparaison avec leur valeur vénale (1). Le vague des termes de l'article 12 est une source de difficultés que l'on supprimerait en repoussant à jamais la capitalisation du revenu pour baser le droit de mutation.

Exceptions au principe que le droit proportionnel est perçu sur les mutations. — Nous en signalons deux catégories : dans la première rentrent deux exceptions admises par la pratique, contrairement à la loi ; dans la seconde sont les dérogations aux principes apportées par le législateur.

1° *Exceptions créées par la pratique.* — Deux exceptions font partie de cette catégorie qui ont été introduites en violation de la loi : A. Licitations antérieures au partage. B. Créances irrécouvrables.

A. La licitation antérieure au partage est exemptée du droit proportionnel pour la part attribuée au colicitant acquéreur, lorsque le partage est présenté à la formalité de l'enregistrement avant ou en même temps que la licitation. — Cette exception a été consacrée par une jurisprudence constante (2) : « Attendu,

(1) Rapport *J. Off.*, *Doc. parl.* Sénat, 1900, p. 978, col. 3, et R. E., n° 2.885, *loc. cit.* — *Tr. Alph.*, *loc. cit.*, n° 133.

(2) Cass., 30 janvier 1839, etc., rapportés au *Tr. Alph.* V° *Partage licitation*, n° 36, note.

porte un arrêt du 12 mai 1870 (1), que l'article 883 du Code civil, d'après lequel chaque héritier est censé avoir succédé seul et immédiatement à tous les effets à lui échus sur licitation ne s'applique pas, dans ce cas, à la perception du droit fiscal, qui est régi par des règles spéciales, que néanmoins, lorsque le jugement d'adjudication est présenté à la formalité de l'enregistrement simultanément avec le partage qui attribue à l'héritier adjudicataire, pour le remplir de ses droits, l'excédent de sa part dans le prix, il n'y a lieu qu'à la perception du droit fixe, auquel sont soumis les partages entre copropriétaires, parce que la licitation est alors considérée comme un acte d'exécution du partage, et se confond dans une même et seule opération ».

En droit civil, la licitation est déclarative de propriété lorsque l'un des copropriétaires indivis se rend adjudicataire (2), mais elle est assujettie, en droit fiscal, au tarif proportionnel par l'art. 69, § 5, n° 6, et § 7, n° 4. La Cour de Cassation prétend que la licitation et le partage ne font qu'une seule opération juridique ; c'est aller un peu loin, il y a en réalité deux actes distincts ; en outre, comme le fait remarquer M. Wahl : « Il est singulier de considérer la licitation comme l'exécution du partage, le partage ayant lieu postérieurement à la licitation. Il ne serait pas plus juste de se baser sur l'effet déclaratif du

(1) S. 70, 1, 210. D. 70, 1, 225. R. P., 3110. Instruction n° 2403, p. 21.

(2) *Tr. Alph. V° Partage licitation*, n° 3.

partage, et d'en conclure que le prix attribué par un partage au colicitant est censé lui avoir appartenu dès l'origine et que, par suite, il est réputé n'avoir fait aucune acquisition : car le prix de la licitation n'a jamais fait partie de la succession, et l'effet déclaratif se restreint aux biens héréditaires » (1).

Cette exception n'a donc été introduite qu'en faisant une entorse aux principes.

B. Une autre exception fondée sur l'équité, pour modérer la rigueur de la loi, a été admise par l'Administration, elle concerne les créances irrécouvrables qui font partie d'une succession. D'après une jurisprudence constante (2), implicitement consacrée par l'article 13, 3^e de la loi du 25 février 1901, les créances héréditaires doivent être déclarées pour leur valeur nominale. Mais ce système est des plus sévères pour les mauvaises créances qui peuvent n'être recouvrées qu'en partie ou même n'avoir aucune valeur, aussi l'Administration a-t-elle, dans un but de faveur, différé le paiement des droits de mutation sur ces créances jusqu'au jour où la succession serait payée : « A l'égard des créances plus

(1) Wahl, t. I, n° 575, p. 510.

(2) Attendu, déclare l'arrêt du 4 mars 1890, que la créance pour laquelle une personne décédée a été admise au passif de la faillite de son débiteur est un droit qui existe jusqu'à concurrence de l'intégralité du capital de cette créance, dans la succession de *de cujus*, au moment où elle est transmise, et qui *présente tous les caractères d'un droit actuel et certain, nonobstant l'éventualité plus ou moins probable du recouvrement...* ». (S. 91, 1, 33 ; Pand. 90, 6, 16 ; Instruction 2791, § 4, p. 63).

ou moins certaines, porte une décision du Ministre des finances du 12 août 1806 (1), c'est aux parties à faire leur déclaration comme elles le jugent convenable, sauf à l'Administration à en vérifier l'exactitude ». L'Administration limite cette mesure de faveur aux créances « sur des commerçants *en état de faillite ou de liquidation judiciaire*, soit sur des non commerçants qui se trouvent dans une situation analogue *par suite de distribution judiciaire*. Le même mode de procéder ne saurait être étendu aux créances dues par des débiteurs d'une solvabilité douteuse (2), pour le motif qu'il n'y aurait pas de contrôle possible de l'exactitude des déclarations des parties.

Il est à remarquer que la Chambre des députés a ratifié cette illégalité commise par la Direction Générale : à la séance du 22 février 1901 où se discutait la loi sur les successions, un député demandait le vote d'un article exemptant de l'impôt de mutation par décès les créances irrécouvrables, mais cette proposition n'a pas été prise en considération, lorsque le Ministre des finances eut exposé le système de l'Administration que nous venons de signa-

(1) J. E. n° 2543. Conf. Sol. 22 mars 1893. D. 94, 5, 263. R. E. 767. Instruction 3058, p. 54. Sol. 14 mai 1902. R. E. 3170. Instruction 3095, § 6.

(2) Instruction n° 3058, *loc. cit.*

ler : « L'Administration, déclarait-il, continuera donc à user du même libéralisme... » (1).

2° *Exceptions créées par le législateur.* — Les unes ont été édictées pour favoriser le développement du commerce et de l'industrie, les autres ont été inspirées des mêmes sentiments que les lois ouvrières et ont été créées avec elles.

A. EXCEPTIONS EN FAVEUR DU COMMERCE ET DE L'INDUSTRIE

1° *Actes de commerce.* — Le législateur a toujours marqué son intention de favoriser le commerce, le Code de commerce tout entier en est la preuve, malgré cela, la loi de frimaire avait assimilé, au point de vue de l'enregistrement, les actes de commerce aux actes civils ordinaires. Cependant, le commerce français, dans une situation peu prospère, avait besoin de secours. En 1830, après la Révolution de Juillet, la loi du 8 septembre porta la première exception en facilitant aux commerçants les prêts sur consignation : « Les actes de prêts sur dépôts ou consignations de marchandises, fonds publics français et actions des compagnies d'industrie et de finance, dans le cas prévu par l'article 95 du Code de commerce, seront admis à l'enregistre-

(1) [†] *J. Off. Débats*, Chambre. Séance du 22 février 1901, p. 85, col. 2.

ment moyennant le droit fixe ». La loi de 1830 doit être interprétée d'après l'ancien article 95 du Code de commerce (remplacé par l'art. 91, depuis la loi du 25 mai 1863) et la jurisprudence se montre très large dans son application (1), mais exige que ce soient des marchandises uniquement qui soient données en gage, et non d'autres objets (2).

Le décret du 24 mars 1848, art. 10, a soumis encore au simple droit fixe « tous les actes qui auront pour objet de constituer les nantissements au profit des sous-comptoirs de garantie par voie de transport ou autrement, et d'établir leurs droits comme créanciers ». Ce privilège a été, par un décret du 25 juillet 1854, étendu au Comptoir d'escompte.

La loi du 11 juin 1859 vint porter une troisième exception aux principes : Art. 22 « Les marchés et traités réputés actes de commerce par les articles 632, 633 et 634, n° 1, du Code de commerce, faits ou passés sous signature privée et donnant lieu au droit proportionnel, suivant l'article 69, § 3, n° 1 et § 5, n° 1, de la loi du 22 frimaire an VII, seront enregistrés provisoirement moyennant un droit fixe... et les autres droits fixes auxquels leurs dispositions peuvent donner ouverture d'après les lois en vigueur. Les droits proportionnels édictés par ledit article seront

(1) Cass. 29 novembre 1848. D. 49, 1, 257. — 26 mai 1857. D. 57, 1, 246; — 11 mars 1896. D. 96, 1, 289. S. 97, 1, 243. Instruction 2910, § 6, p. 97.

(2) Sol. 26 juillet 1900. R. E. n° 2494.

perçus lorsqu'un jugement portant condamnation, liquidation, collocation ou reconnaissance intervient sur ces marchés et traités, ou qu'un acte public sera fait ou rédigé en conséquence, mais seulement sur la partie du prix ou des sommes faisant l'objet soit de la condamnation, liquidation, collocation ou reconnaissance, soit des dispositions de l'acte public ».

La dispense du droit proportionnel est accordée si l'acte présente quatre conditions, deux de fond, et deux de forme; il doit : 1° avoir le caractère commercial; 2° rentrer dans la catégorie des actes prévus par la loi; 3° être sous seing privé; 4° être synallagmatique.

1° Caractère commercial. — On distingue en général deux catégories d'actes de commerce : les uns sont commerciaux par eux-mêmes, c'est-à-dire indépendamment de la profession de celui qui les fait, ils sont conclus dans l'intention par les parties de réaliser des bénéfices (1), les autres ne sont commerciaux qu'autant qu'ils sont faits entre commerçants. La doctrine générale (2) est que la loi n'a entendu parler que des actes commerciaux par eux-mêmes; cette opinion est vraisemblable; nous ne la partageons cependant pas, car le receveur n'attribuera le caractère commercial à l'acte qu'autant que cet acte

(1) *Pand. franç. Rép.*, V° *Acte de commerce*, n° 20.

(2) *Naquet*, t. III, n° 1142. — *Tr. Alph* V° *Acte de commerce*, n° 7.

mentionnera la qualité de commerçants des parties, et leur intention n'est pas, en général, indiquée ; c'est pourquoi, à notre avis, le contrat présenté à la formalité doit être expressément fait entre commerçants pour bénéficier de la loi ; dans ce cas, le receveur appliquera la présomption de commercialité aux actes faits par les commerçants, sauf preuve contraire.

2° *L'acte doit rentrer dans les catégories prévues par la loi de 1859* ; ce sont : les ventes mobilières (1), les entreprises de fournitures (art. 69, § 5, n° 1) et les traités de louage d'industrie (art. 69, § 3, n° 1, de la loi de frimaire). Une controverse s'est élevée au sujet du cautionnement des actes de commerce : M. Wahl (2) et le Tribunal de la Seine (3) prétendent que le cautionnement est soumis à la loi de 1859 pour la raison que, d'après l'article 69, § 2, n° 8, de la loi de frimaire, le droit de cautionnement sera perçu *sans pouvoir excéder* la disposition principale. Or, en l'espèce, le droit perçu sur la disposition principale étant fixe, le droit de cautionnement devra être fixe. Le *Traité alphabétique* fait remarquer avec raison que « le cautionnement, même solidaire, d'une dette commerciale, ne constitue, par

(1) Il faut en excepter les ventes de fonds de commerce. *Tr. Alph., loc. cit.*, n° 11.

(2) Wahl, t. II, n° 200 et note 2, p. 115.

(3) 26 décembre 1874. *Rép. pér.* 4017. — J. E. 19613, approuvé par l'Administration. Solutions des 5 juillet, 1^{er} octobre 1878 et 7 décembre 1881.

lui-même, qu'un engagement civil, et n'offre aucun caractère commercial » (1), il ne rentre donc pas dans les prévisions de la loi de 1859. Ajoutons que les marchés entre les particuliers et l'État, les départements, les communes ou les établissements publics ne bénéficient pas de la loi, car l'article 69, § 3, n° 1, de la loi de frimaire, ne vise que les marchés entre particuliers (2).

3° *L'acte doit être sous seing privé.* Cette condition est expressément prévue par l'article 22, parce que la loi n'a entendu protéger que les actes de commerce; il n'entre pas, en effet, dans les usages commerciaux de passer les contrats sous la forme authentique qui entraîne une perte de temps et qui est onéreuse. On peut, semble-t-il, en tirer cette conséquence que l'acte de commerce rédigé par un notaire, mais considéré cependant comme sous seing privé, dans les hypothèses visées par l'article 1318 du Code civil, ne bénéficiera pas de la loi de 1859, car les parties ont eu l'intention de donner la forme authentique à leur acte.

4° Enfin *la convention doit être synallagmatique.* Cette condition résulte de ce que seuls font exception au droit proportionnel les actes visés par les art. 69, § 5, n° 1 et § 3, n° 1, c'est-à-dire les ventes et les traités. « Par conséquent, porte l'Instruc-

(1) *Tr. Alph., loc. cit.* n° 34.

(2) Instructions 2362, § 4 et 2393, § 8, 1°. — Cass. 4 août 1869. S. 70, 1, 33.

tion 2150, l'art. 22 exclut les actes unilatéraux, tels que les billets à ordre, les lettres de change et les autres effets de commerce » (1).

Mais l'acte de commerce visé par l'art. 22 de la loi du 11 juin 1859 perd le bénéfice de l'exemption s'il intervient un jugement sur son compte, ou qu'en conséquence, il est rédigé un acte public. Toutefois, le droit proportionnel sera limité au montant des sommes faisant l'objet des dispositions du jugement ou de l'acte public, c'est-à-dire que le droit ne sera perçu que dans la mesure de l'utilité juridique que la convention retire du jugement (2).

2° Contrats d'apprentissage. — Ces contrats, s'ils contenaient des stipulations de sommes et valeurs, étaient soumis au droit proportionnel par l'art. 69, § 2, n° 7 de la loi de frimaire, mais la loi du 22 février 1851, eu égard à la situation modeste des parties, les a tarifés au droit fixe dans son art. 2.

3° Concessions de chemin de fer d'intérêt local. — Pour encourager le développement de l'industrie, l'art. 24, de la loi du 11 juin 1880, soumet à un simple droit fixe « toutes les conventions concernant les concessions et rétrocessions de chemin de fer » qui, sans cette disposition, devrait supporter

(1) Trib. Remiremont, 11 août 1898. *Rép. pér.* n° 9511.

(2) Cass. 25 mars 1872. — S. 72, 1, 193. Instruction 2449, § 1. — Cass. 3 décembre 1872. S. 73, 1, 85. Instruction n° 2465, § 6. — 24 juin 1890. S. 91, 1, 132.

le droit proportionnel, car elles ont le caractère de marchés (1).

En vertu d'une autre faveur, les marchés et tous autres actes qui ont pour objet exclusif la construction, l'entretien et la réparation des chemins vicinaux sont soumis au droit fixe par l'art. 20 de la loi du 21 mai 1836.

B. EXCEPTIONS CRÉÉES AVEC LES LOIS OUVRIÈRES. — Le même motif lie toutes ces exceptions; la loi édicte des mesures de protection pour la classe laborieuse, et des actes de formalité sont nécessaires pour en bénéficier; or, si ces formalités devaient supporter le poids d'un impôt, les avantages de la loi diminueraient d'autant, c'est pourquoi ces actes sont exemptés de l'enregistrement.

Nous avons énuméré les lois ouvrières dans notre première partie, en traitant des dérogations au principe que les actes et les mutations sont soumis au droit d'enregistrement, nous n'y reviendrons pas.

EXCEPTION A LA DIVISION DES DROITS EN FIXES ET PROPORTIONNELS

Jusqu'au 25 février 1901, les droits d'enregistrement étaient fixes ou proportionnels; la nouvelle

(1) *Tr. Alph.*, V° *Chemins de fer*, n° 6.

loi vint ajouter à ces deux classes de droits le droit progressif, introduit en France pour la première fois. Cet impôt, par définition « augmente plus qu'en proportion de la valeur imposée ».

Nous n'étudierons pas en détail les diverses sortes de progression que l'on peut imaginer, ceci sortirait du cadre de notre sujet, disons seulement que le droit progressif de la loi de 1901 varie de taux lorsqu'il franchit certaines tranches qui décomposent la valeur imposable, et reste proportionnel dans chacune de ces tranches.

L'impôt progressif a ses admirateurs que l'on peut ranger en trois classes : Tout d'abord les éga-litaires et les socialistes voient dans ce système l'instrument idéal de nivellement des fortunes, il faudra pousser le principe à l'extrême, alors il permettra d'entamer les gros capitaux et de commencer la suppression de la propriété individuelle : « Celui qui n'a pas le simple nécessaire, dit Rousseau, ne doit rien payer du tout; la taxe de celui qui a du superflu peut aller au besoin jusqu'à la concurrence de tout ce qui excède son nécessaire » (1). Sous les révolutions de 1789 et de 1848, ces idées étaient vivement préconisées, mais jamais on n'osa les mettre à exécution.

D'autres économistes ont vu dans l'impôt progressif la juste rémunération des services rendus

(1) J.-J. Rousseau. V° *Economie politique*, Encyclopédie, œuvres complètes, t. I, p. 464.

par l'État; pour eux, le riche retire plus de bien-être que le pauvre d'une organisation sociale très développée, il devra donc payer davantage (1).

D'autres enfin, avec Montesquieu (2), pensent que les sacrifices des citoyens pour l'État doivent être égaux; en conséquence, le riche, pour éprouver un sacrifice égal à celui du pauvre, doit supporter un impôt plus considérable.

Ces théories ont été vivement combattues, notamment par M. Paul Leroy-Beaulieu pour qui elles sont vaines, fausses et dangereuses (3). Le principe de l'égalité des sacrifices est, pour lui, un argument doublement faux : « L'État, dit-il, n'a nullement mission de rechercher quels sont les degrés de privation morale ou de sacrifice en quelque sorte psychologique ou psychique que l'impôt demanderait à chaque contribuable ; ce serait là une évaluation impossible à faire... en deuxième lieu, ce système du prétendu nivellement ou de l'uniformisation du sacrifice est fort mal appliqué par l'impôt progressif : il est tout à fait abusif de dire qu'un moyen ou un important revenu supporte aussi bien ou plus légèrement une contribution du cinquième, du quart ou du tiers qu'un petit ou modique revenu

(1) Sismondi, *Nouveaux principes d'économie politique*, t. II, l. IV, chap. VI, p. 166.

(2) Montesquieu, *Esprit des lois*, l. XIII, ch. I, 1^{re} édit. 1748 et J.-B. Say, *Traité d'économie polit.*, l. III, ch. IX, p. 513-514.

(3) P. Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances*, 7^e éd. 1906, p. 183 et s.

supporterait un impôt du dixième... si vous enlevez un tiers du produit de tel effort et un dixième seulement du produit de tel autre, vous enf्रेignez l'égalité et l'équité... l'impôt progressif est une véritable spoliation ; il viole, de plus, la règle établie par toute la civilisation que l'impôt doit être librement consenti par le contribuable, car il est bien clair que, dans ce cas, c'est la masse des contribuables qui rejette le gros poids de l'impôt sur quelques-uns, et que ceux-ci ne consentent pas, même tacitement, à la surcharge dont on veut les grever » (1).

Tels sont les principaux arguments que M. Paul Leroy-Beaulieu propose à l'appui de sa réfutation ; ils paraissent exagérés. Il est vrai que l'évaluation exacte des sacrifices est impossible à déterminer, mais il faut reconnaître que l'impôt progressif tend, mieux que l'impôt proportionnel, à rendre les charges imposées aux contribuables, sinon égales, du moins aussi pénibles pour les riches que pour les pauvres. Il est hors de doute qu'un individu n'ayant que 300 francs de revenus ne pourra pas supporter un sacrifice de 10 francs, tandis qu'un autre gagnant 100.000 francs par an pourra sans peine supporter 10.000 francs d'impôts. Ne voit-on pas une sorte de progression dans les tarifs des médecins et des avocats qui font payer leurs hono-

(1) P. Leroy-Beaulieu, *Traité d'économie politique*, 2^e édit. 1896, t. IV, p. 752 et s.

raires suivant la situation de fortune présumée de leurs clients ?

Il est faux de dire, comme M. Leroy-Beaulieu invite à le penser, que le produit de l'effort du pauvre est égal au produit de l'effort du riche, ce dernier a, en plus que l'autre, une accumulation d'énergie ou de travail qui est le capital, qu'il met en œuvre, concurremment avec son effort personnel, ce que ne peut pas faire le pauvre.

Enfin les dépenses des États modernes augmentent sans cesse et avec une rapidité plus grande que l'accroissement moyen de la fortune générale, la marche des deux courants n'est pas parallèle, ceci, parce que l'État moderne a perdu le caractère d'État simple, c'est-à-dire qui se borne à assurer la sécurité de ses membres et l'organisation des services publics, il est devenu l'État social, très complexe et aussi très compact ; les individus qui le composent ont de plus en plus besoin les uns des autres, sentent davantage la solidarité qui les unit, de sorte que ce qu'il arrive de mauvais à l'un frappe indirectement l'autre ; cet État moderne prend à sa charge des dépenses qui incombent plutôt aux particuliers qu'à lui ; de privée et facultative qu'elle était, la charité est devenue publique et obligatoire. L'impôt augmente sans cesse, et une grande partie de son accroissement tient au vote des lois sur l'instruction, l'hygiène, l'assistance qui profitent plus aux pauvres qu'aux riches, ce sont des lois de charité. Bientôt les charges publiques seront si lourdes que la pro-

portionnalité dans l'impôt ne suffira plus pour équilibrer les dépenses, et les individus de la classe la moins aisée seront obligés de se priver du nécessaire pour payer leur part proportionnelle ; dans ces conditions il semble qu'il n'y a pas d'autre moyen de trouver des ressources qu'en les demandant à ceux qui possèdent beaucoup.

Mais remarquons de suite que la voie est dangereuse et que les gouvernements et les représentants doivent bien se garder d'abuser d'un principe si élastique ; il est certain que la progression dans l'impôt est une aune facile à manier, mais elle peut d'un coup se briser lorsqu'on en abuse, car la richesse découragée ne pourra plus se former et, en augmentant encore les tarifs, on arrivera vite à la confiscation chère aux socialistes. Il y aura évidemment une tendance à l'application arbitraire et au développement exagéré de l'impôt progressif, et c'est plutôt cette tendance que les économistes comme M. Paul Leroy-Beaulieu condamnent, et leur critique peut s'appliquer à toute nouvelle réforme qui, bonne dans son principe, devient mauvaise et condamnable si l'on énerve ses vertus.

M. Leroy-Beaulieu reproche encore à l'impôt progressif d'être voté par la majorité des contribuables contre les seuls riches, mais c'est la critique que l'on peut faire à bien des lois où la minorité est sacrifiée, ne prenons comme exemple que les lois ouvrières faites en faveur de la majorité des ouvriers contre la minorité des patrons.

Le principe de l'impôt progressif a, comme nous

l'avons dit plus haut, été mis en vigueur pour la première fois en France par la loi du 25 février 1901, il porte sur les seules mutations par décès (1).

M. Wahl reconnaît que le principe de la progression dans les successions est juste, car plus une fortune est considérable, plus elle a pu, pendant la vie de son propriétaire, échapper aux impôts annuels, et la taxe héréditaire rétablit l'équilibre. « L'observation a malheureusement quelque chose de vrai » dit cet auteur (2).

Mais est-ce bien pour rétablir cet équilibre que l'impôt progressif a été voté ? Nous croyons plutôt que c'était l'équilibre budgétaire qui tenait le législateur en souci ; il avait admis la déduction du passif et cette mesure devait faire une brèche considérable dans les produits de l'impôt ; il fallait ramener les recettes à leur ancien niveau. Deux mesures se présentaient : soit augmenter la quotité du droit proportionnel, soit trouver une autre forme d'impôt ; c'est à ce dernier moyen que l'on s'est arrêté, et avec raison, car l'augmentation des droits proportionnels eût été trop forte et trop rigoureuse pour les petits héritages, tandis que l'application du tarif progressif a permis de diminuer la quotité des droits à percevoir sur les successions de peu d'im-

(1) Seuls, les dons et legs aux départements et aux communes affectés à des œuvres d'assistance, restent soumis au droit proportionnel, d'après l'article 19 de la nouvelle loi.

(2) Wahl, t. I, n° 26.

portance en même temps qu'elle faisait supporter aux grosses mutations tout le poids de l'impôt sans trop de récriminations.

L'article 2 de la loi du 25 février 1901 est ainsi conçu :

« Les droits de mutation par décès de biens, meubles ou immeubles, seront liquidés sur la part nette recueillie par chaque ayant droit ; ils sont perçus, sans addition d'aucun décime, pour chacune des fractions de cette part suivant les tarifs portés au tableau ci-après (1) :

INDICATION des DEGRÉS DE PARENTÉ	TAUX APPLICABLES A LA FRACTION DE PART NETTE COMPRISE ENTRE							
	1 franc et 2.000 fr.	2 001 fr. et 10.000 fr.	10.001 fr. et 50.000 fr.	50.001 fr. et 100.000 fr.	100.001 fr. et 250.000 fr.	250.001 fr. et 500.000 fr.	500.001 fr. et 1 million	au-dessus de 1 million
	P. 100	P. 100	P. 100	P. 100	P. 100	P. 100	P. 100	P. 100
1° Ligne directe...	1 »	1.25	1.50	1.75	2. »	2.50	2.50	2.50
2° Entre époux...	3.75	4. »	4.50	5. »	5.50	6. »	6.50	7. »
3° Entre frères et sœurs.....	8.50	9 »	9.50	10. »	10.50	11 »	11.50	12. »
4° Entre oncles ou tantes et neveux ou nièces.....	10. »	10.50	11. »	11.50	12. »	12.50	13. »	13.50
5° Entre grands- oncles ou grand- tantes, petits-neveux ou petites-nièces et entre cousins ger- mains.....	12. »	12.50	13. »	13.50	14. »	14.50	15 »	15.50
6° Entre parents aux 5° et 6° degrés...	14. »	14.50	15. »	15.50	16. »	16.50	17. »	17.50
7° Entre parents au-delà du 6° degré et entre personnes non parentes.....	15. »	15.50	16. »	16.50	17. »	17.50	18. »	18.50

(1) La progression a été continuée pour les parts supérieures à un million par l'article 10 de la loi du 30 mars 1902.

L'actif successoral qui revient à chaque héritier est décomposé en un certain nombre de parts, et chaque part supporte un droit proportionnel variable suivant la part à laquelle il s'applique et le degré de parenté du successible avec le *de cujus*.

Soit une succession entre frères et sœurs qui comprend un actif de 120.000 francs, et à laquelle ont droit deux héritiers ; chaque héritier devra l'impôt sur $120.000 : 2 = 60.000$ francs ; le receveur percevra de la manière suivante en faisant quatre parts de chaque lot :

A	8.50 0/0	sur	2.000 fr.	(1 ^{re} part)	170 fr.
A	9 » 0/0	—	8.000	(2 ^e part)	720
A	9.50 0/0	—	40.000	(3 ^e part)	3.800
A	10 » 0/0	—	10.000	(4 ^e part)	1.000

Total égal aux droits

d'un héritier : 60.000 fr. Dû 5.690 fr.

pour un héritier, soit p^r les deux $5.690 \times 2 = 11.380$ fr.

Nous remarquons tout d'abord que cette manière d'opérer diffère de celle employée sous le régime de la loi de frimaire en ce que le droit n'est plus calculé sur l'actif global de la succession, mais sur chaque part, séparément ; ce mode de calcul est devenu nécessaire avec le tarif progressif ; en effet, le droit perçu sur l'actif global aurait produit, en calculant comme nous venons de le faire, 11.790 fr.

et chacun des héritiers

aurait payé $11.790 : 2 = 5.895$ fr.

au lieu de 5.690

d'où une différence en trop de 205 fr. qui tient à l'élévation du taux du droit lorsqu'il franchit une part. Avec l'impôt proportionnel, cette décomposition de la masse active n'était pas nécessaire, puisque son taux restait toujours le même quelle que soit l'importance des valeurs successorales.

Le mode de calcul de l'impôt progressif nous suggère une autre observation : c'est qu'avec lui la spoliation prédite par l'école classique n'est pas à craindre en raison du fractionnement de la masse héréditaire en classes qui supportent chacune un droit proportionnel ; en outre la progression est lente, ce qui rend peu sensibles les effets de la nouvelle loi dont nous regrettons de ne pas voir les applications étendues aux donations.

TROISIÈME PARTIE

Les droits régulièrement perçus ne sont pas restituables.

Cette règle de l'article 60 de la loi de frimaire est une de celles contre laquelle se sont élevées les plus justes critiques ; elle est contraire au principe du droit civil qui ordonne la répétition de l'indû (articles 1235 et 1376 du Code civil) et à l'ancien droit qui autorisait, en certains cas, la restitution des droits régulièrement perçus : « Le fermier des domaines, dit Bosquet, est obligé de restituer les droits que les commis de sa ferme ont excessivement ou mal à propos perçus par ignorance ou impéritie ; il tâche d'en prévenir les demandes autant que possible... Le fermier est même quelquefois dans le cas de restituer des droits de centième denier et de lods

et ventes, quoiqu'ils aient été légitimement payés si la cause pour laquelle ils avaient été acquittés est ensuite anéantie, en la déclarant nulle *ab initio*, au lieu que si la nullité n'est prononcée que faute d'exécution, le contrat n'est pas anéanti dans son principe ; il était bon en soi, et le droit de centième denier qui a été payé n'est pas restituable » (1).

L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII est ainsi conçu : « Tout droit régulièrement perçu, en conformité de la présente, ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente ». On a voulu donner trois motifs à cette disposition exceptionnelle :

1^{er} motif. — Les règles de la législation financière exigent la stabilité des ressources publiques ; il faut que les recettes d'une année financière soient définitivement arrêtées à une certaine époque ; or, si l'on pouvait restituer des droits d'enregistrement longtemps après leur perception, l'équilibre nécessaire entre les recettes et les dépenses serait rompu et l'on s'exposerait à des aléas contraires au principe de la fixité des dépenses publiques. « Une innovation aussi rigoureuse (que l'article 60), disait M. le procureur général Delangle à la Cour de cassation, n'est pas évidemment le résultat du caprice ou d'une injustice réfléchie, elle se fonde sur l'intérêt de l'État qui commandait d'assurer la stabilité des revenus publics, et d'éviter les troubles que des res-

(1) *Dictionnaire V° Restitution*, n° 2.

titutions imprévues pourraient occasionner dans les services du budget » (1).

2^e motif. — Si la restitution des droits régulièrement perçus était possible, les parties, par des collusions frauduleuses paralyseraient, au préjudice du Trésor public, le recouvrement des droits auxquels les contrats donneraient ouverture ; cette seconde justification a été donnée par Merlin (2).

3^e motif. — La restitution, dit-on enfin, ne saurait se fonder, au cas particulier de nullité, car les parties ont commis une faute dont elles doivent supporter les conséquences.

Le premier motif était acceptable au moment de la confection de la loi de frimaire ; en 1798, nous étions à l'époque de la réorganisation de la comptabilité publique, on ignorait à quel chiffre s'élèveraient les demandes de restitution ; le contrôle ne fonctionnait pas et les recettes auraient pu être fortement diminuées par d'improvistes demandes de restitution ; mais, plus tard, ces craintes avaient disparu, et on peut avancer que le montant des restitutions ne diminuerait pas d'une façon bien sensible la totalité des recettes de l'enregistrement qui, à l'heure actuelle, s'élèvent à près de 700 millions par an.

(1) Réquisitoire, arrêt du 5 février 1867. S. 67, 1, 183. D. 67, 1, 23. J. E. 18320. R. P. 2443. Instruction n° 2468, § 7, p. 72 ; — Cass., 13 nov. 1849. S. 50, 1, 61.

(2) Merlin, *Rép. V° Restitution des Droits*, n° 2. — V. aussi avis du Conseil d'État des 18-22 octobre 1808 et Instruction 2468, *loc. cit.*

En second lieu, les collusions frauduleuses ne sont pas tellement à craindre, car, comme l'exprime le *Traité alphabétique*, « la collusion est difficile lorsqu'il s'agit par exemple d'acte annulé pour dol, fraude, erreur ou violence » (1). En outre, le législateur pourrait subordonner la restitution à la présentation, par les parties, de documents qui établiraient leur bonne foi, tels que : jugements, certificats d'officiers publics, etc.

Enfin, la nullité d'un acte n'est pas toujours le résultat d'une imprudence des parties, et, même dans ce cas, il est draconien de leur faire payer des droits, souvent très élevés, pour une faute involontaire.

Aussi la doctrine, la jurisprudence et l'Administration elle-même se sont ingénérées à pallier la rigueur de l'article 60. Après avoir étudié les conditions d'application du principe de la non restitution, nous examinerons les solutions de la doctrine et de la jurisprudence, puis les textes législatifs qui ont dérogé à cette règle.

Trois conditions sont nécessaires à l'application du principe de l'article 60 : 1^o le droit doit avoir été perçu ; 2^o la perception doit avoir été régulière ; 3^o la cause de la perception doit avoir été détruite par un événement ultérieur.

1^{re} condition : Le droit doit avoir été perçu. Il est

(1) *Tr. Alph. V^o Restitution*, n^o 1.

nécessaire, en effet, que, pour demander la restitution d'une somme, cette somme ait été versée; le premier et principal motif que l'on donne à l'article 60 n'a plus de raison d'être sans cette condition: si l'on a refusé la restitution des droits par crainte de voir l'équilibre du budget compromis, il faut que le Trésor ait dans ses caisses des sommes déjà perçues et non des créances incertaines. Cependant, l'Administration a voulu tirer de l'article 60 cette conséquence qu'elle pouvait exiger le paiement des droits sur un acte postérieurement annulé ou résolu: si les droits perçus ne peuvent pas être restitués, dit-elle, les droits non perçus doivent être réclamés, sans cela l'article 60 est violé par une restitution indirecte; peu importe que l'acte ait été supprimé postérieurement au moment où les droits étaient dûs, la cause originaire de la perception n'a pas disparu, et il revient au même d'abandonner un droit dû ou de restituer un droit perçu; en outre, ajoutait-elle, l'article 60 est placé au titre des droits acquis dans la loi de frimaire; or, les droits acquis doivent être payés, car ce sont des recettes sur lesquelles l'État a dû compter et leur exigibilité est constante.

La jurisprudence est longtemps restée hésitante sur ce point et a souvent reconnu que l'annulation d'un acte ne mettait pas obstacle à la perception (1).

(1) Cass., 24 mars 1813. S. 13, 1, 145. J. E. 4537. — 12 février 1822. J. E. 7170. — 18 février 1829. S. 29, 1, 235. J. E. 9263. — 27 mars 1832. J. E. 10353. — 9 avril 1844. S. 44, 1, 296. J. E. 13483. Instruc-

Enfin, un arrêt du 28 janvier 1890 (1) s'est définitivement prononcé dans le sens de la non exigibilité du droit : « Attendu qu'aux termes de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, ce sont les droits régulièrement perçus qui ne peuvent être restitués quelques soient les événements ultérieurs; qu'il résulte de là que les droits dûs et les droits perçus ne sont pas placés sur la même ligne par le texte de la loi, puisque ce sont seulement les droits perçus, c'est-à-dire effectivement reçus..., dont cette disposition assure la fixité en les mettant à l'abri des événements ultérieurs, et qu'elle est tout à fait étrangère aux règles relatives à l'exigibilité des droits dûs, mais non encore perçus... » Cette solution est la seule juridique. Nous sommes en présence d'un texte dérogatoire au droit commun, il faut, en conséquence, l'interpréter le plus strictement possible, et ne donner aucune extension à ses termes; or, l'article 60 parle de droits perçus et non pas de droits dûs et non encore reçus, comme dit la Cour de Cassation; l'équilibre budgétaire ne peut pas être rompu puisque aucune somme n'a été versée au Trésor. Au surplus, l'Administration n'a plus de base à la perception, car, au cas d'annulation, la convention est anéantie avec effet rétroactif, elle est censée n'avoir

tion 1723, § 6. — 26 mars 1873. S. 73, 1, 225. D. 74, 1, 137. J. E. 19222. Instruction 2468, *loc. cit.*

(1) S. 90, 1, 225. D. 90, 1, 178. J. E. 23342. R. P. 7367 et 7369. Instruction 2790, § 6, p. 51.

jamais existé, et les droits qu'elle avait fait naître sont évanouis ; sur quoi asseoir l'impôt dans ces conditions ? La restitution indirecte ne se présente donc même pas à l'esprit, « il n'existe plus alors ni cause, ni base de perception » (1). L'argument tiré de la rubrique du titre VIII où est placé l'article 60 a été très justement combattu par M. Naquet : « Je ne conteste pas, dit cet auteur, qu'on puisse, dans un certain sens, qui relève plutôt du droit civil que du droit fiscal, considérer qu'un droit est acquis lorsqu'il est devenu exigible ; mais je dis que les mots « droits acquis » n'ont pas cette signification dans la rubrique du titre VIII. Leur signification est ici spéciale et restreinte, elle se dégage de l'opposition résultant des divers articles placés sous cette rubrique. La loi vise en effet, dans l'article 60, les droits *perçus*, puis elle se réfère, dans les articles suivants, aux droits prescrits, c'est-à-dire *non perçus*. Mais, puisque la loi distingue les droits *acquis* des droits à recouvrer, c'est qu'elle entend exclusivement par droits acquis les droits qui ont été recouvrés, les droits *perçus*, par exclusion des droits simplement exigibles. N'est-ce pas d'ailleurs une étrange argumentation que celle qui consiste à faire dire à la loi précisément le contraire de ce qu'elle dit ? *elle parle de droits perçus et on raisonne comme si elle avait parlé de droits non perçus !* » (2).

(1) Demante, n° 44.

(2) Naquet, t. I, n° 111.

L'Administration s'est ralliée au système de l'arrêt de 1890 en ce qui concerne les annulations et les résolutions judiciaires (1); mais elle persiste dans son opinion à l'égard des annulations ou résolutions volontaires. Cependant, ces dernières conventions produisent les mêmes effets civils que si elles étaient intervenues en justice; on répond : avec votre système, la fraude sera facile et il est fort à craindre que ces annulations ou résolutions ne dissimulent une rétrocession; nous ne le contestons pas, mais l'Administration a le droit de démontrer la fraude; la preuve sera difficile sans doute, mais « elle doit accepter les déclarations des parties ou prouver leur fausseté » (2).

2^e condition : La perception doit avoir été régulière. « Le droit régulièrement perçu, disent Championnière et Rigaud, est celui qui, au moment où la formalité a été donnée, était exactement déterminé par la véritable nature de l'acte ou de la mutation, dont la quotité est celle que le tarif a fixée et qui a été liquidé sur les valeurs réelles établies suivant la loi; en d'autres termes, c'est le droit perçu dans l'observation rigoureuse des règles d'exigibilité de l'impôt (3).

Nous avons précédemment étudié et discuté la ré-

(1) Instruction 2790, p. 53.

(2) Wahl, t. II, n° 485. — *Contra*, Naquet, t. I, n° 102 et Trib. Seine 2 et 24 avril 1895. R. E. nos 1163 et 1164.

(3) Champ. et Rig., t. IV, n° 3952.

gularité de la perception sur les actes nuls ou annulables, nous ne reprendrons pas cette discussion; on se souvient que nous nous sommes rangé à la théorie de M. Garnier, d'après laquelle le droit est régulièrement perçu sur les actes et conventions ayant l'apparence de la validité; sera donc restituable le droit perçu sur l'acte entaché d'une nullité apparente.

Rappelons que ce système n'est pas celui de la Cour de cassation, d'après laquelle seul l'acte imparfait (c'est-à-dire nul pour défaut de consentement ou d'objet) est soustrait au droit de la convention considérée comme valable; suivant sa théorie, sera seul restituable le droit perçu sur un acte imparfait.

Que décider au cas où il y a eu erreur de perception? Si l'erreur provient d'une faute du comptable qui a fait une mauvaise application des principes du droit civil ou du droit fiscal, il est certain que l'excédent de perception devra être restitué; remarquons que, le plus souvent, les sommes versées à tort seront, de l'initiative de l'Administration, restituées au contribuable, car la perception est manifestement irrégulière (1).

La question se complique lorsque l'erreur est commise par le redevable. On prétend que, dans ce cas, la restitution n'est pas possible le tarif ayant été exacte-

(1) *Tr. Alph. V^o Restitution* n^o 188. Wahl, t. I, n^o 410. V. Trib. Seine, 27 janvier 1899. S. 99, 2, 256 et note de M. Wahl sous sol. du 13 décembre 1899 dans S. 1901, 2, 88.

ment appliqué « La perception faite sur la déclaration du contribuable est régulière, et l'erreur dans les bases qu'il a fournies pour asseoir la perception ne peut, en aucun cas, motiver la restitution des droits » (1). Remarquons pourtant que le droit d'enregistrement est assis sur la valeur réelle des biens transmis, en conséquence, comme le signalent MM. Championnière et Rigaud, la perception ne sera régulière que si les droits sont réellement exigibles; or, au cas d'erreur des parties, la perception pourra être régulière quant à la forme, mais non quant au fond, contrairement au vœu de la loi (2).

Puis, nous allons le voir en étudiant la troisième condition d'application de l'article 60, la restitution est impossible s'il arrive un événement postérieur à la perception; or, dans notre cas, il s'agit d'un événement concomitant. Il ne faut pas, comme M. Naquet, prétendre que les termes de la loi ont pour but d'indiquer que *même* dans le cas d'événement ultérieur, la restitution n'aura pas lieu, ce serait étendre ce texte très restrictif et très exceptionnel (3). En outre, il y a défaut de logique à permettre à l'Administration de réclamer un supplément de droit lorsque l'erreur des parties est préjudiciable au Trésor et de refuser la restitution lorsque l'erreur nuit aux contribuables (4), c'est ce qu'avait décidé l'Administration dans

(1) *Tr. Alph., loc. cit.* et Naquet, t. I, n° 85.

(2) Champ. et Rig., *loc. cit.*

(3) Conf. Wahl, t. II, n° 408.

(4) Champ. et Rig. n° 3973.

une délibération du 29 germinal an VII (1) : « La perception est régulière, y lit-on, mais la loi n'a pas deux balances; elle exige un supplément de droit de ceux qui, par erreur, ont fait des évaluations de biens au-dessous de leur valeur; par la même raison, elle doit autoriser la restitution des droits perçus pour des évaluations de biens au-dessus de leur valeur. On doit donc revenir sur la perception... ». Mais la Direction générale prétend, en consentant la restitution, n'agir que par mesure tout à fait exceptionnelle et gracieuse, l'Instruction n° 2664, § 3, n° XII, l'exprime formellement : « En provoquant cette décision (du 12 avril 1808 qui avait ordonné la restitution de droits perçus sur des biens inexistants), l'Administration n'a eu ni la volonté ni même le pouvoir (Cass., 11 juillet 1853, S. 53, 1, 541. Instruction n° 1986, § 11; concl. de M. le premier avocat général Blanche, S. 74, 1, 392) d'abroger la disposition précise et absolue de l'article 60. Elle a usé du droit qui lui appartient de modérer, sous sa responsabilité, la rigueur des prescriptions qui lui paraîtraient excessives et contraires à l'équité. Ce droit lui a été reconnu maintes fois par la jurisprudence; mais elle l'exerce, d'après les arrêts, selon ses appréciations, et sans qu'elle y puisse être contrainte par aucune action judiciaire ».

Il serait équitable et aussi profitable pour le

(1) J. E. art. 114. Conf. délib. de la Régie du 8 octobre 1846. D. 46, 4, 255.

Trésor de voir l'Administration restituer, dans tous les cas, les droits perçus en trop par suite d'erreur des contribuables; ceux-ci, en effet, ne font que des évaluations inférieures à la réalité, craignant, s'ils évaluent exagérément, de ne pas se voir restituer.

Nous avons vu que, dans certains cas de condition suspensive, le droit est perçu provisoirement, c'est-à-dire que si la condition à laquelle l'effet de la convention est subordonné n'arrive pas, le droit doit être restitué. La question se pose à propos du contrat de mariage et de la cession d'office. L'Administration rembourse aux parties les droits qu'elle a perçus sur un contrat de mariage lorsque ce contrat n'est pas suivi de célébration; mais, si la célébration intervient, les droits restent acquis au Trésor quel que soit l'intervalle qui ait séparé la rédaction du contrat de la célébration.

La doctrine générale admettant l'effet rétroactif du contrat de mariage, peu important les changements de tarifs qui auront été introduits dans cet intervalle; au contraire, avec le système de M. Planiol qui n'admet pas la rétroactivité (1), s'il y a des changements de tarifs, les droits perçus en trop devront être restitués; à l'inverse l'Administration aura le droit de réclamer un supplément de perception.

Un point intéressant de la perception provisoire sur les contrats de mariage se présente lorsqu'il y

(1) Planiol, t. III, n° 832.

a des actes modificatifs ou des actes de résiliation de ces contrats. A l'origine, l'Administration exigeait que les actes de résiliation fussent passés dans les formes déterminées par les art. 1396 et 1397 du Code civil (1), mais elle a abandonné cette doctrine comme trop absolue (2) et considère aujourd'hui suffisant tout acte qui établit d'une manière sérieuse la rupture du projet de mariage (3).

Lorsque le mariage est accompli, la perception régulière est définitive, peu importe que le mariage soit plus tard annulé, les droits ne seront pas restitués, cette conséquence s'applique, *a fortiori* au cas de mariage putatif, car, alors, il est supposé que le mariage a produit tout autant d'effets que s'il avait été valable.

Si pour réclamer les droits d'enregistrement, l'Administration devait avoir acquis la preuve de la réalisation du mariage, le jugement qui en prononce l'annulation aurait pu être un événement antérieur qui eût anéanti rétroactivement la créance du Trésor. Cette hypothèse est toute théorique, car, vu les courts délais d'enregistrement des actes notariés (dix ou quinze jours suivant que le no-

(1) Délibération du 24 septembre 1812. *Dict. du Notariat*, t. IV, n° 438, p. 59.

(2) Délibération du 12 janvier 1844. — J. E. 13476.

(3) Solut. 8 mai 1867. J. E. 18712, 1. R. P. 2827 et les solutions des 4 octobre 1872, 7 août et 28 juin 1873 rapportées dans le *Tr. Alph. V° Contrat de mariage*, n° 132.

taire réside ou non dans la commune où le bureau d'enregistrement est établi), il n'y aurait pas possibilité d'obtenir un jugement d'annulation, même en supposant le mariage célébré le jour du contrat.

Les cessions d'office sont aussi des contrats subordonnés à l'avènement d'une condition suspensive qui est l'acceptation du nouveau titulaire par le gouvernement; la perception faite sur ces actes est donc sujette à restitution si la condition ne se réalise pas; de plus, s'il y a lieu à réduction de prix, l'Administration devra restituer tout ce qui a été perçu sur l'excédent, cette conséquence logique a été confirmée par l'art. 14 de la loi du 25 juin 1841.

Nous trouvons un autre exemple de perception provisoire dans le cas suivant : si, dans un bail, les impôts sont à la charge du preneur, et si la somme à laquelle ils s'élèvent n'a pas été déclarée par les parties, le receveur les évaluera d'office au quart de la valeur locative; mais s'il est prouvé ultérieurement, et dans le délai de deux ans, par un extrait des rôles des contributions directes que l'évaluation du receveur était exagérée, l'excédent de perception sera restitué (1).

Sont encore considérés comme provisoires les droits de mutation perçus sur une succession d'après la parenté d'un héritier présumé, ces

(1) Délib. 19 juin 1835. J. E. 11225.

droits sont restitués, s'il se présente un parent plus proche en degré du défunt (1).

De même, l'Administration exige provisoirement les droits de condamnation sur un jugement condamnant le défendeur à payer une certaine somme réductible, s'il est ultérieurement prouvé que la prétention du demandeur n'était pas fondée, et les droits perçus sont restitués au jugement subséquent si la dette est réduite (2).

Enfin, les droits perçus sur un partage testamentaire sont considérés comme provisoires tant que le partage n'a pas été exécuté (3).

3° La cause de la perception doit avoir été détruite par un événement ultérieur. — L'article 60 est formel, et, comme nous l'avons dit, ses termes doivent être strictement interprétés. L'événement ultérieur se caractérise suffisamment par lui-même, il se produit après la perception ; et le législateur de l'an VII a voulu bien marquer qu'il a entendu parler non de tous les événements, antérieurs ou concomitants à la perception, mais des seuls événements ultérieurs ; un jugement prononçant la nullité d'une convention, une cession de droits successifs, un testament annulé, la dépossession d'héritiers, la réduction de legs après la déclaration de succession sont

(1) Cass. 18 juin 1839. S. 39, 1, 592.

(2) Solution du 28 juin 1830. *Dict. du Notariat*, t. II, p. 466.

(3) Solutions des 14 juin 1879, 27 août 1880, 14 mai 1883, rapportées dans le *Rép. Gén. V° Partage d'ascendant*, n° 250.

des événements ultérieurs qui rendent toute restitution impossible (1).

Observons que la perception peut être modifiée par un fait postérieur à l'acte, mais antérieur à son enregistrement; en conséquence, sera restituable le droit perçu sur une convention modifiée par un fait qui se sera produit entre la date de l'acte et son enregistrement si ce fait n'était pas connu au moment de la formalité; cette solution résulte de l'interprétation stricte des termes de l'article 60 qui exigent que l'événement ultérieur se produise après la perception. *A fortiori*, les événements antérieurs à l'acte rendent restituables les droits perçus sur cet acte : « Attendu, porte un arrêt de la Cour de cassation Belge du 2 décembre 1835, que l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII n'a d'autre objet, ainsi que cela résulte expressément de l'avis du Conseil d'État

(1) Ainsi il a été jugé que :

Le droit de mutation perçu sur un legs universel, par suite de la déclaration faite par le légataire universel, n'est pas restituable en cas d'annulation de ce legs. (Cass., 6 août 1849. D. 49, 1, 215. Instruction 1844, § 14. — Conf., 15 janvier 1850. D. 50, 1, 12. Instruction 1857, § 14);

L'annulation d'un acte d'obligation qui n'a jamais eu force obligatoire ne donne pas non plus lieu à la restitution des droits antérieurement perçus. (Cass., 28 avril 1856. D. 56, 1, 212);

De même, lorsque, à la suite de l'adjudication d'un immeuble indivis tranchée au profit d'un étranger, l'un des colicitants a surenchéri et s'est rendu adjudicataire, il n'y a pas lieu à restitution de la différence entre le droit de mutation perçu sur la première adjudication et les droits moins élevés dont la deuxième est passible. (Cass., 20 décembre 1899. D. 1901, 1, 97. Instruction 3011, § 5, p. 66).

des 18-22 octobre 1808, que de mettre les perceptions régulièrement faites à l'abri des collusions frauduleuses des parties qui, par des machinations postérieures à l'acte, voudraient faire sortir des caisses du Trésor des sommes qui y seraient dûment entrées. Que cet article ne peut, par suite, recevoir d'application là où les parties, pour réclamer la restitution du trop perçu, ne se prévalent pas d'événements ultérieurs à l'enregistrement de l'acte, mais n'invoquent que des faits et des droits irrévocablement fixés, non seulement avant l'enregistrement, mais même avant la passation de l'acte qui a donné lieu à cet enregistrement... » (1).

Le jugement qui prononce la nullité d'une convention est un événement ultérieur à la perception, il ne pourrait donc pas, en vertu des principes, ordonner la restitution des droits perçus sur les actes nuls ; cependant, M. Laferrière (2) a soutenu un système dont voici le développement : « L'article 28 de la loi de frimaire, dit ce savant auteur, porte : « Les droits des actes et ceux des mutations « par décès seront payés avant l'enregistrement aux « taux et quotités réglés par la présente. — Nul ne « pourra en atténuer ni différer le paiement, sous « le prétexte de contestation sur la quotité, ni pour « quelqu'autre motif que ce soit, sauf à se pourvoir « en restitution, s'il y a lieu ». Donc, les actes nuls,

(1) Dall. *Rép.* V^o *Enregistrement*, n^o 3585.

(2) *Cours de Droit public et administratif*, t. II, p. 144.

quelle que soit la cause de la nullité, doivent provisoirement les droits d'enregistrement. Or, l'art. 60 dit que tout droit d'enregistrement perçu régulièrement, en conformité de la présente, ne pourra être restitué quels que soient les évènements ultérieurs. L'annulation d'un acte est un évènement qui vient après la perception, faut-il en conclure que toute annulation par jugement formera un de ces évènements ultérieurs qui ne peuvent déterminer la restitution du droit? — Il en résulterait que toute perception réclamée d'abord comme provisoire serait vraiment définitive, ce qui est impossible. Aussi la loi de l'an VII a-t-elle affranchi du droit proportionnel les jugements portant résolution de contrat ou de clause de contrat pour cause de nullité radicale (art. 68, § 3, n° 7). Aussi, le Conseil d'État a décidé (par avis du 22 octobre 1808) que le droit perçu sur les jugements d'adjudication d'immeubles, attaqués par la voie de l'appel est restituable lorsque l'adjudication est annulée par les voies légales. — Les expressions de l'article 60 que tout droit régulièrement perçu n'est pas restituable quels que soient les évènements ultérieurs n'ont donc pas un sens absolu dans l'esprit de la loi, et le Conseil d'État en a fixé positivement le sens relatif en disant, dans le même avis, que « par ces derniers mots, l'intention « de la loi n'a pu être que d'empêcher l'annulation « des actes par des collusions frauduleuses, et de « tarir dans leur source les abus qui pourraient en « résulter pour le Trésor public et les particuliers ».

D'un côté, l'esprit de la loi est d'empêcher les colusions frauduleuses, et ce sens est fixé par une autorité compétente, et, de l'autre, la loi elle-même a déclaré exempts du droit proportionnel les jugements qui annulent des actes pour cause de nullité radicale. Toute la question est de savoir ce qu'on entend par nullité radicale : Dumoulin en a trouvé la définition la plus profonde et la plus nette : *quando contractus retro reducitur ad non causam* (§ 33, glos. 1). La nullité est donc radicale quand ce contrat, ramené à son origine (*retro*), n'a pas de cause ou d'existence (*reducitur ad non causam*) ».

M. Demante a repoussé avec raison cette interprétation (1) ; M. Laferrière pose, en effet, au début de sa théorie que la perception sur les actes nuls est provisoire, et nous avons démontré que les droits perçus sur ces actes, si leur nullité n'est pas apparente, sont régulièrement exigés, la perception ne peut donc plus être modifiée. Le système de M. Laferrière est contraire à l'article 60 qui a voulu déroger de façon expresse à la jurisprudence ancienne.

L'évènement antérieur peut consister dans le fait qu'un acte déjà enregistré est présenté une seconde fois à la formalité ou bien encore qu'un même acte est enregistré à la fois dans deux bureaux différents ; il y a lieu à restitution, et le droit à conserver est le premier droit perçu (2).

(1) Demante, n° 50, XIII.

(2) Solutions des 2 juillet 1872 et 6 mai 1887, rapp. dans le *Rép. Gén.* V° *Bail*, n° 69.

Devant l'extrême rigueur de l'article 60, le législateur a dû, pour éviter des injustices par trop flagrantes, apporter des tempéraments à la règle de la non-restitution. Les exceptions se rencontrent dans la loi de frimaire et dans les lois postérieures.

§ 1. — EXCEPTIONS RÉSULTANT DE LA LOI DE FRIMAIRE.

— Deux exceptions au principe de l'article 60 se trouvent dans la loi fondamentale de l'enregistrement : elles sont tirées des articles 48 et 69, § 3, n° 3.

1^{re} exception : Article 48. « Toutes les fois qu'une condamnation sera rendue ou qu'un arrêté sera pris sur un acte enregistré, le jugement, la sentence arbitrale ou l'arrêté en fera mention et énoncera le montant du droit payé, la date du paiement et le nom du bureau où il aura été acquitté ; en cas d'omission, le receveur exigera le droit, si l'acte n'a pas été enregistré dans son bureau, *sauf la restitution*... s'il est ensuite justifié de l'enregistrement de l'acte sur lequel le jugement aura été prononcé ou l'arrêté pris ».

L'hypothèse de l'article 48 est celle où, par oubli, le jugement n'indique pas la mention de l'enregistrement ; le receveur exigera, dans ce cas, l'impôt de suite ; mais alors cette perception est régulière et le droit n'aurait pas dû être restitué si l'article dont il est question n'en avait pas décidé autrement.

C'est en s'inspirant de l'article 48 de la loi de frimaire que l'Administration a consenti la restitution

des droits payés deux fois sur un même acte par suite d'erreur des parties (1).

2^e *exception* : Après avoir fixé le tarif des délégations de prix stipulées dans un contrat pour acquitter des créances à terme envers un tiers sans énonciation de titre enregistré, l'article 69, § 3, n° 3, ajoute « sauf la restitution dans le délai prescrit s'il a été justifié d'un titre précédemment enregistré ». Au début de l'application de la loi de frimaire, on avait cru que le mot prix comprenait seulement l'obligation de l'acheteur et celle de toute personne s'engageant par un contrat commutatif à titre onéreux (2) ; mais on a élargi cette signification restrictive de sorte que le prix se comprend actuellement de toute obligation imposée au bénéficiaire d'un contrat même à titre gratuit (3). La loi veut que la délégation soit stipulée dans le contrat ; elle en forme une disposition dépendante qui est tarifée non comme disposition dépendante, mais comme reconnaissance de dette de la part du débiteur ; si la délégation avait lieu par acte postérieur, ce serait une véritable délégation de créance et non plus une reconnaissance, le droit proportionnel serait exigible et ne devrait pas être restitué malgré l'enregistrement antérieur du titre de la créance. Peu

(1) Instruction n° 1205, § 3. Solution du 27 avril 1859. *Rép. Gén. V° Restitution*, n° 249.

(2) Solution du 13 juin 1828. *Rép. Gén. V° Délégation* n° 56.

(3) Champ. et Rig., t. II, n° 1156. Instruction n° 1270. *Tr. Alph. V° Délégation* n° 76.

importe, au cas de l'article 69, § 3, n° 3, que la délégation soit parfaite ou imparfaite (1), mais il est nécessaire qu'elle soit expresse et actuelle (2).

Ce sont des considérations d'équité qui ont conduit le législateur à cette solution, comme dans l'article 48.

§ 2. — EXCEPTIONS RÉSULTANT DE LOIS POSTÉRIEURES A LA LOI DE FRIMAIRE. — 1° *Adjudications annulées en justice.* — En 1808, le Conseil d'État, saisi par l'Administration de la question de savoir si les droits perçus sur un jugement annulé postérieurement par les voies légales étaient restituables, se décida dans le sens de l'affirmative par son avis des 18-22 octobre ; il justifiait son opinion en disant que les collusions frauduleuses, que l'article 60 avait craintes, ne seraient pas à redouter dans ce cas. MM. Championnière et Rigaud en avaient déduit que dans tous les cas où les collusions frauduleuses ne seraient pas à craindre pour provoquer l'annulation des actes, il y avait lieu de restituer les droits perçus sur les annulés (3) ; mais la Cour de Cassation a toujours déclaré avec Merlin que la décision du Conseil d'État des 18-22 octobre 1808 « devait être sévèrement restreinte au cas sur lequel porte précisément

(1) Demante, n° 436.

(2) Cass. 27 avril 1840. S. 40, 1, 639, J. E. 12508. Instruction 1723, § 2.

(3) Champ. et Rig. n° 3966.

cet avis, c'est-à-dire au cas où, sur l'appel d'une adjudication forcée, la partie expropriée parvient à la faire déclarer nulle; que pour tous les autres cas, quelqu'ils soient, cette décision laisse dans toute sa généralité la disposition de l'article 60 » (1).

Il semble que cette décision devrait, au contraire, comme le pensent MM. Championnière et Rigaud, être étendue le plus largement possible, car elle a montré dans ses considérants très généraux qu'il fallait atténuer la rigueur du principe si sévère de l'article 60. Une tentative dans ce sens avait été faite par l'Administration en 1834 pour assimiler aux adjudications en justice celles faites devant un notaire commis, puis annulées postérieurement par une décision judiciaire (2); mais a malheureusement été abandonnée bientôt après (3).

2° *Droits de mutation payés sur les biens d'un absent.* — Ces droits sont restitués si l'absent revient : « Les héritiers, légataires et tous autres appelés à exercer des droits subordonnés au décès d'un individu dont l'absence est déclarée sont tenus... d'acquitter les droits sur la valeur entière des biens ou des droits qu'ils recueillent. — En cas de retour de l'absent, les droits payés seront restitués sous la seule déduction de celui auquel aura donné lieu la

(1) Merlin, *Rép.* V° *Restitution de droits*, n° 2.

(2) Délibér. du 14 février 1834. J. E. n° 10884. *Dict. Not.*, t. I, n° 156, p. 547.

(3) Cass. 31 décembre 1839. S. 40, 1, 183. Instruction n° 1615, § 7.

jouissance des héritiers ». (Art. 40, loi du 28 avril 1816.) Cette dernière disposition se combine avec l'article 127 du Code civil qui ordonne la restitution des revenus à l'absent, mais sous la retenue d'une certaine quotité légalement acquise aux envoyés en possession.

Si le décès de l'absent se produit et qu'à ce moment les envoyés en possession provisoire soient évincés par des héritiers préférables, faudra-t-il appliquer le principe de l'article 40 de la loi du 28 avril 1816 ? — Sans nul doute ; l'Administration l'avait admis dans un cas analogue avant la loi de 1816. « Il est sans difficulté, porte l'Instruction n° 290, § 72, qu'il devrait être fait une semblable restitution proportionnelle à l'héritier présomptif qui, après avoir obtenu l'envoi en possession provisoire se trouverait évincé, en exécution de l'article 130 du Code civil, par l'héritier plus proche de l'absent à l'époque du décès légalement prouvé ». Il en est, *a fortiori*, de même après la loi de 1816. « Il est vrai, dit le *Traité Alphabétique*, que l'article 40 de cette loi ne parle que du « retour de l'absent », mais cette énonciation n'est pas limitative, et de ce que le législateur n'a statué que *de eo quod plerumque fit*, on ne saurait logiquement conclure que son intention a été d'exclure du bénéfice de la restitution proportionnelle les héritiers dont l'éviction procède d'une cause autre que celle qu'il a expressément

prévue (1). Une solution de l'Administration du 26 octobre 1874 (2) étend l'application de cette théorie aux droits payés par les héritiers de l'envoyé en possession sur les biens de l'absent, qui ont été compris dans la déclaration de succession de leur auteur.

Une autre question controversée est le point de savoir si l'article 40 autorise la restitution des droits versés par un possesseur de fait. Le possesseur de fait, dit-on, n'a pas droit à la jouissance des biens, il est obligé de restituer tous les fruits perçus ; il semble en résulter logiquement qu'on devra lui restituer tous les droits qu'il a versés, sans retenue (3). On peut cependant remarquer que cette solution fait une situation meilleure au possesseur de mauvaise foi qu'au possesseur de bonne foi, ce dernier subissant une retenue ; en outre l'article 40 de la loi du 28 avril 1816 n'a prévu de dérogation à l'article 60 de la loi de frimaire qu'au cas de jugement d'envoi en possession, cette formalité essentielle n'est pas donnée s'il y a un possesseur de fait. Malgré que ce système ne soit pas juridique il faut considérer avec M. Naquet que « le refus de restituer serait particulièrement rigoureux » (4).

(1) *Tr. Alph. V^o Absence* n° 51.

(2) Rapportées dans le *Rép. Gén. V^o Absence* n° 115.

(3) Sol., 4 septembre 1872 et 20 avril 1874, dans le *Rép. Gén., eod*, V^o n° 111.

(4) Naquet, t. II, n° 816.

3° *Droits perçus sur les acquisitions amiables faites antérieurement aux arrêtés du préfet en matière d'expropriation pour cause d'utilité publique.* — L'article 58 de la loi du 3 mai 1841 (dernier alinéa) porte : « Les droits perçus sur les acquisitions amiables faites antérieurement aux arrêtés du préfet seront restitués lorsque, dans le délai de deux ans à partir de la perception, il sera justifié que les immeubles acquis sont compris dans ces arrêtés ».

« Cette faveur s'explique par les mêmes motifs que ceux qui ont inspiré les mesures édictant la gratuité de l'enregistrement des actes d'expropriation : l'exproprié doit, en effet, recevoir la valeur réelle du bien dont on le prive, et il faut diminuer autant qu'on le peut les charges de l'expropriant qui se sacrifie dans l'intérêt général, et doit être encouragé dans son entreprise » (1). Ces motifs très sérieux conduisent à penser qu'il faut donner une large interprétation à ce texte quand il sera prouvé que les requérants ne sont pas guidés par l'esprit de fraude (2). On devra restituer les droits perçus sur les cessions qui ont précédé la loi ou le décret déclaratif d'utilité publique (3), comme sur celles qui les ont suivi, qu'elles soient à titre onéreux ou à titre gratuit (4). Il n'y a cependant pas lieu d'aller aussi loin

(1) Dalloz, *Rép.* V° *Enregistrement* n° 3305.

(2) Cass. 4 mai 1858. D. 58, 1, 175.

(3) Wahl, t. II, n° 387.

(4) Fougères, 13 décembre 1899 et Sol. 24 février 1900. S. 1901, 2, 86.

que M. Gillon le proposait à la Chambre des députés le 4 mars 1841. « On restituera, disait-il, les droits perçus sur des marchés ou des traités relatifs à des constructions ou à des ouvrages de toute nature qui ont amélioré l'immeuble exproprié » (1) ; la Cour de Cassation, par trois arrêts du 15 juin 1869 (2) a repoussé à juste raison cette doctrine, car, dans les cas cités plus haut, il s'agit de contrats passés entre les expropriés et d'autres que les expropriants. Enfin, la restitution des droits ne pourra s'appliquer qu'à la portion des immeubles qui aura été reconnue nécessaire à l'exécution des travaux » (article 58 *in fine*).

4° Droits perçus sur les actes préparatoires aux ventes judiciaires d'immeubles inférieures à 2.000 fr.

— Les adjudications judiciaires donnent lieu à des frais obligatoires d'autant plus considérables que les immeubles sont de peu de valeur. M. Dufaure signalait dans ces termes, en 1876, les abus de la législation : « Les ventes judiciaires d'immeubles donnent lieu à des formalités qui entraînent des frais relativement peu considérables pour les immeubles d'une certaine valeur, mais écrasants pour les petites propriétés. Il résulte des statistiques publiées annuellement par le Ministère de la Justice que, lorsque le prix d'adjudication est inférieur à 500 francs, les

(1) Garnier, *Code*, p. 125.

(2) S. 70, 1, 37, 39 et 40. D. 69, 1, 457 et 460.

frais s'élèvent à 125 pour cent de ce prix. Si le montant de l'adjudication est supérieur à 500 francs et n'excède pas 1.000 francs, la proportion des frais relativement au prix est de 50 pour cent; au-dessus de 1.000 francs et jusqu'à 2.000 francs, cette proportion est encore de 25 pour cent. La situation que révèlent ces statistiques appelle un remède immédiat » (1). Les travaux de la Commission chargée de la réforme durèrent huit ans et aboutirent à la loi du 23 octobre 1884 qui ordonne la restitution des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèque sur les actes rédigés en exécution de la loi pour parvenir à l'adjudication, lorsque le prix principal de l'adjudication ne dépasse pas 2.000 francs (art. 3). La loi exige quatre conditions pour que la restitution soit autorisée :

1° La vente doit être judiciaire, c'est-à-dire qu'elle doit être ordonnée par autorité de justice. Il n'y a pas à distinguer, comme au cas d'adjudication judiciaire postérieurement annulée par les voies légales, entre les ventes faites à la barre du Tribunal ou devant un notaire commis, l'article 4 de la loi du 23 octobre 1884 ne distingue pas et s'applique aux unes comme aux autres.

Au début de l'application de la loi, l'Administration soutenait (2) que son bénéfice ne s'appliquait

(1) Cité dans le *Tr. Alph. V° Vente judiciaire d'immeubles* n° 1, en note.

(2) Instruction n° 2704, n° 13.

qu'aux licitations entre mineurs, elle s'appuyait sur le rapport fait à la Chambre des Députés, le 27 décembre 1880, où il était dit que les licitations entre majeurs sont des aliénations volontaires et que « si les parties ne sont pas toutes d'accord soit sur la cessation immédiate de l'indivision, soit sur le lotissement, la mise à prix et les conditions de la vente, c'est un procès comme un autre qui est soumis aux règles de la procédure ordinaire ». Certains tribunaux avaient admis cette prétention de l'Administration à ne pas faire rentrer dans les prévisions de la loi de 1884 les licitations entre majeurs ordonnées par autorité de justice (1). Mais cette opinion était contraire au texte très clair et très précis qui ne fait aucune distinction : « Le bénéfice de la présente loi s'applique à *toutes* les ventes judiciaires d'immeubles » (art. 2, 1^{er} al.).

La situation de l'héritier majeur obligé de recourir à une licitation judiciaire est d'ailleurs aussi intéressante que celle d'un mineur ou autre incapable, et, à la suite d'un arrêt de la Cour de Cassation qui condamnait la thèse de l'Administration, celle-ci a dû abandonner sa première opinion (2).

2° La vente doit porter sur des immeubles — si cependant un procès-verbal d'adjudication judiciaire

(1) Epernay, 27 juin 1885. J. E. 22516; R. P. 6559; — Beaune, 24 octobre 1885; Bourg, 21 janvier 1886. J. E. 22260; — Saint-Lô, 9 avril 1886. J. E. 22671.

(2) S. 87, 1, 434. *Pand.* 87, 6, 10. — Naquet, t. I, n° 286, Wahl, t. II, n° 394.

comprend des meubles et des immeubles, l'Administration autorise la restitution à la condition que le Tribunal ou le notaire commis procèdent à une ventilation qui indique le prix partiel auquel ont été vendus les immeubles (1).

3° Le prix principal ne doit pas excéder 2.000 fr. « L'expression de prix principal, porte l'Instruction n° 2704, § 2, a été insérée dans la loi avec la signification qu'elle a dans l'article 708 du Code de procédure civile, et afin d'exclure les charges accessoires qui constituent pour la perception de l'impôt une partie du prix, mais dont l'appréciation aurait pu soulever des difficultés de nature à retarder l'exécution du remboursement. Le prix principal comprend donc toutes les sommes que l'acquéreur doit payer au vendeur ou à ses créanciers et autres ayants cause... Les charges qui restent en dehors de la fixation du prix principal sont toutes celles qui ne sauraient, à raison de leur caractère purement accessoire, être considérées comme une fraction du prix... elles ne doivent pas servir à l'appréciation du prix principal ». Cependant, si les frais de vente sont payables en diminution du prix, faut-il ou non les retrancher de ce prix? L'Administration décida d'abord qu'ils ne devaient pas être déduits pour le calcul du prix principal (2) alors qu'elle admettait la déduction de ces frais au cas où ils sont payables

(1) Instruction 2737, § 5, p. 48, *in fine*.

(2) Instruction 2704, § 2.

en sus du prix. Son système a été justement réprouvé (1), car il n'y a pas de raison à distinguer les deux hypothèses, et l'Administration qui, d'abord avait eu gain de cause (2), a dû renoncer à ses prétentions devant une jurisprudence contraire (3).

En général, l'adjudication porte sur des immeubles formant des lots distincts, ces lots, d'après l'article 1 de la loi de 1884, devront être réunis pour le calcul du prix d'adjudication ; mais il peut arriver que tous les lots ne soient pas adjugés ; le prix principal se déterminera, dans ce cas, en ajoutant à la valeur des lots adjugés la mise à prix des autres lots, mais à la condition que les lots non adjugés aient été mis aux enchères (4). Lorsqu'aucun lot n'a été adjugé et que la mise à prix est inférieure à 2.000 francs, la restitution est-elle possible ? La question a été controversée. L'Administration, dans un esprit de faveur, pour venir en aide aux débiteurs malheureux et étant donné que souvent une adjudication ultérieure ne peut avoir lieu ou bien qu'elle se fait dans des conditions différentes de la première, admettait la restitution ; cette opinion avait même été admise

(1) Naquet, t. I, n° 287. Wahl, t. II, n° 396.

(2) Ploermel, 8 juillet 1885. R. P. 6572. — Doullens, 2 décembre 1887. S. 91, 2, 254. R. P. 6985.

(3) Dijon, 9 janvier 1888. R. P. 7057 ; — Mirecourt, 6 mars 1890. R. P. 7401 ; — Semur, 2 mars 1897. R. E. 1513. — Sol. 26 juillet 1889. *Rev. Prat.* 3004.

(4) Instruction n° 2704, n° 6. *Tr. Alph., loc. cit.* n° 51.

par quelques tribunaux (1), mais la théorie contraire a prévalu : « La tentative d'adjudication, dit M. Naquet, n'est pas une adjudication puisqu'aucun des lots mis en vente n'a été adjugé, et elle ne doit pas, dès lors, être assimilée à une adjudication » (2). Ce système est plus juridique que le premier, car il interprète strictement un texte exceptionnel. Il faudra donc attendre l'adjudication définitive pour ordonner la restitution.

4° Le prix doit être devenu définitif par l'expiration des délais de surenchère. L'article 3, § 1, est ainsi conçu : « Le prix sera devenu définitif par l'expiration du délai de surenchère prévue par les articles 708 et 965 du Code de procédure civile et 573 du Code de commerce ». Ce texte faisant partie d'une loi exceptionnelle doit être interprété restrictivement (3).

Quels seront les droits à restituer ? Ce sont, d'après l'article 3, § 1, « toutes les sommes payées au Trésor pour droits de timbre, d'enregistrement, de greffe et d'hypothèque applicables aux actes rédigés en exécution de la loi pour parvenir à l'adjudication ». Deux conditions sont exigées en dehors desquelles le bénéfice de la loi ne s'appliquera pas :

(1) Morlaix, 15 mars 1888. R. P. 7129; — Dijon, 28 mars 1888. J. E. 24242 R. P. 7129.

(2) Naquet, t. I, n° 289 et jugements : Saint-Omer, 8 déc. 1887. R. P. 7026; — Hazebrouck, 15 mars 1889. R. P. 7306 et Cass. 27 janvier 1890. S. 91, 1, 36. D. 90, 1, 313. Instruction 2790, § 5.

(3) Wahl, t. II, n° 395. *Tr. Alph. V° Ventes judiciaires d'immeubles* n° 65. Instruction n° 2704, 10 *Contra*, Naquet, t. I, n° 290.

1° Il n'y a que les droits sur les actes *antérieurs* à l'adjudication définitive qui seront restitués, et non ceux à percevoir sur l'adjudication elle-même, la loi ayant entendu favoriser le vendeur et non l'acquéreur.

2° Les frais antérieurs doivent avoir été nécessités, *de par la loi*, pour parvenir à l'adjudication, « c'est-à-dire, d'après M. Wahl, dans le but spécial de rendre l'adjudication possible » (1).

Dans le même esprit de faveur, la loi du 26 janvier 1892 (article 16, § 1 *in fine*), a exempté de la taxe judiciaire les ventes au-dessous de 2.000 francs. Il y a quelques différences entre la loi de 1884 et celle de 1892 : 1° Pour l'application de la loi de 1884, le prix ne doit pas dépasser 2.000 francs, tandis que dans la loi de 1892 il ne doit pas atteindre cette somme ; 2° La loi de 1884 considère le prix distraction faite des charges, au contraire la taxe judiciaire se calcule sur le prix augmenté des charges (art. 15, n^{os} 3 et 4 de la loi du 26 janvier 1892) (2).

5° Droits de mutation à titre gratuit payés en trop à défaut de justification par les parties sur les indications concernant l'âge de l'usufruitier et le lieu de naissance.

La loi du 25 février 1901 établit des règles nouvelles sur la détermination de la valeur de

(1) Wahl, t. II, n° 396 et Naquet, t. I, n° 292.

(2) Naquet, t. I, n° 297. — Besson : *Les Frais de justice*, 2^e éd. 1893 n° 230. *Contra. Tr. Alph. V° Adjudication d'immeubles*, n° 76.

l'usufruit qui est fixée d'après l'âge de l'usufruitier, en conséquence les parties doivent fournir au receveur des renseignements sur la date et le lieu de la naissance. Pour éviter des déclarations frauduleuses, à défaut de justifications, le droit à percevoir est le plus élevé qui pourra être dû (art. 14, al. 1), la perception est alors régulière; mais s'il est reconnu, après réclamation des parties, que le droit réellement dû était inférieur au droit perçu, l'excédent sera restituable. L'article 14 de la loi du 25 février 1901 qui ordonne la restitution semble prêter à une distinction : « Si la naissance est arrivée hors de France ou d'Algérie, il sera justifié de cette date avant l'enregistrement, à défaut de quoi, il sera perçu les droits les plus élevés qui pourraient être dûs au Trésor (1), sauf restitution du trop perçu dans le délai de deux ans, sur la présentation de l'acte de naissance dans le cas où la naissance aurait eu lieu hors de France ou d'Algérie. » On pourrait croire

(1) Les droits à percevoir, tant sur la nue-propiété que sur l'usufruit, ne peuvent, dans l'hypothèse de transmission simultanée d'usufruit et de nue-propiété au profit de personnes distinctes, et en l'absence des indications requises au sujet de la date et du lieu de naissance de l'usufruitier, être assis sur un capital supérieur à la valeur de la pleine propriété, si l'usufruitier et le nu-propiétaire sont solidaires, sinon, le maximum des droits à percevoir doit être calculé isolément sur la nue-propiété et sur l'usufruit (Instruction 3146, § 2). Cette théorie a été justement critiquée dans la *Revue de l'Enregistrement* (art. 3585), car elle conduit, dans le deuxième cas, avec le mode de liquidation de la valeur imposable, à taxer le bien transmis sur un capital supérieur à la valeur entière de la pleine propriété.

que le droit sera restitué seulement dans le cas où l'usufruitier est né hors de France ou d'Algérie; il n'en est rien, la différence existe seulement au point de vue des justifications à fournir : si la naissance est arrivée en France ou en Algérie, les parties ne sont pas tenues de fournir une justification, mais seulement la déclaration de la date et du lieu de naissance (1).

Cette exception à l'article 60 de la loi de frimaire se justifie par les considérations que nous avons développées en parlant de l'influence de l'erreur sur la régularité de la perception.

6° Droits de mutation par décès payés en trop à défaut des justifications nécessaires pour la déduction des dettes. — L'art. 5 de la même loi du 25 février 1901 porte : « Toute dette au sujet de laquelle un agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera pas retranchée de l'actif de la succession pour la perception du droit, sauf aux parties à se pourvoir en restitution, s'il y a lieu, dans le délai de deux années à compter du jour de la déclaration. Les héritiers et légataires seront admis, dans le délai de deux ans à compter du jour de la déclaration... à réclamer la déduction des dettes établies par les opérations de la faillite ou de la liquidation judiciaire, ou par le règlement définitif de la distribution par contribution postérieurs à la

(1) Wahl, t. II, n° 390. *Tr. Alph. Suppl. V° Usufruit*, n° 62.

déclaration et à obtenir le remboursement des droits qu'ils auraient payés en trop ».

Ayant admis la déduction des dettes dans une mesure assez large, la loi de 1901 ne voulait pas que le nouveau principe pût être tourné par l'Administration; celle-ci, par application de l'art. 60 de la loi de frimaire, aurait refusé la restitution dans les cas prévus à l'article 5 du nouveau texte; ces cas sont au nombre de trois (1).

1° *Production de justifications insuffisantes lors de la déclaration.* — Il peut arriver que les parties, pour obtenir la déduction des dettes n'aient pas pu se procurer en temps utile les justifications nécessaires, et même n'aient pas connu l'existence d'un passif, par suite de la résistance d'un créancier à se dessaisir de son titre ou de son abstention pendant le délai de la déclaration. Il faut admettre, avec M. Wahl (2), que même si la dette n'était pas connue de l'héritier ou du légataire au moment de la déclaration de succession, la restitution doit être effectuée, si postérieurement il est justifié de l'existence de ce passif, puisqu'il forme titre contre le défunt et est antérieur à l'ouverture de la succession, il doit être déduit. « S'il était nécessaire, ajoute le *Traité alphabétique*, que toutes les pièces justifica-

(1) *Tr. Alph. Suppl. V^o Succession*, n^{os} 473, 474 et 475. — Angoulême, 4 février 1906. R. E. art. 4086.

(2) T. II, n^o 392.

tives du passif eussent d'abord été placées sous les yeux du receveur, les héritiers seraient obligés de se munir, avant toute réquisition de cet agent, des livres de commerce du défunt lorsqu'ils demandent la déduction d'une dette commerciale et de l'attestation du créancier dans tous les cas, sous peine de voir rejeter, sans espoir de restitution, les dettes qui auraient paru insuffisamment justifiées » (1). Cette opinion se confirme à la lecture du rapport de M. Mesureur, du 8 juillet 1900, à la Chambre des Députés : « La restitution, y lit-on, peut être étendue au cas exceptionnel où des traites tirées sur le défunt ou des billets souscrits par lui n'auraient pas été présentés à l'encaissement dans les six mois du décès et où, par conséquent, les héritiers ne pourraient fournir que postérieurement à la déclaration les justifications prescrites pour obtenir la déduction des dettes résultant de ces traites ou billets (représentation de l'effet ou copie du billet » (2).

2° *Faillite ou liquidation judiciaire.* — Les opérations consécutives à la faillite sont généralement longues, et, lorsque la faillite ou la liquidation judiciaire ont été prononcées peu de temps avant la mort ou même après le décès, les opérations ne seront pas terminées dans le délai où la déclaration de succes-

(1) *Tr. Alph. Suppl., loc. cit.* n° 473, *in fine*.

(2) *J. Off. Doc. parl.* Chambre, séance du 8 juillet 1900, p. 1743, col. 2.

sion doit être souscrite ; dans ces conditions, il aurait été trop rigoureux et comme non conforme à l'esprit de la loi de ne pas restituer les droits payés sur des successions souvent négatives, et malgré que le règlement définitif de la distribution judiciaire soit un évènement ultérieur, la restitution pourra être demandée et accordée.

3° *Existence de la dette.* — Si l'existence de la dette est démontrée comme l'exige la loi, mais n'est pas liquide au jour de l'ouverture de la succession, le receveur ne devra pas la déduire, car la loi, dans ce cas, n'autorise pas les parties à faire une évaluation et la dette ne peut pas autrement être exactement déterminée (1) ; mais si, dans les deux ans de la déclaration, il est justifié du chiffre exact de la dette, les héritiers ou légataires seront fondés à demander la restitution des droits acquittés en trop.

L'Administration soutient que, dans ces trois cas, les parties doivent avoir mentionné, dans l'état du passif déposé à l'appui de la déclaration de succession l'existence de la dette pour en obtenir la déduction : « Si, par une erreur qui leur est imputable, dit l'Instruction n° 3067, § 11, elles ont omis de comprendre cette dette dans le passif héréditaire déclaré, la perception effectuée par le receveur est régulière et ne donne pas ouverture à une action

(1) *J. Off. Doc. parl.* Sénat, rapport de M. Cordelet, séance du 22 janvier 1901, p. 76, col. 2.

en restitution » ; cette doctrine ne nous paraît pas devoir être suivie, car nous avons admis que la restitution devait être ordonnée lorsque les héritiers et légataires n'avaient pas connaissance du passif au moment de la déclaration de succession.

CONCLUSION

Nous avons ainsi terminé l'étude des principales questions concernant la perception des droits d'enregistrement, et les modifications que l'on a apportées à ses principes depuis la loi du 22 frimaire an VII. On a pu remarquer que le fameux *Code de l'enregistrement* a reçu, en cette matière, bien des retouches, et ces retouches étaient nécessaires.

La loi, si parfaite soit-elle à une époque donnée, n'est pas immuable : faite par les hommes, elle doit changer avec eux ; ce qui était excellent il y a cent ans a diminué de valeur aujourd'hui. Aucune théorie légale n'est éternelle, le principe de l'évolution des sociétés nous apprend que le progrès et les intérêts nouveaux font naître les institutions nouvelles. Aussi, ne faut-il pas regarder comme toujours sacré et toujours intangible un texte de loi qui peut s'adapter à merveille aux besoins d'une certaine époque, mais servir difficilement ceux d'un autre âge.

Il en est de la loi de frimaire comme de toute loi. Sans méconnaître ses qualités ni l'immense progrès qu'elle a marqué dans le droit fiscal, il faut convenir que si elle était le parangon de toutes les vertus fiscales en 1798, ses mérites ont dû s'affaiblir en l'intervalle d'un siècle, et ses organes n'ont pu fonctionner qu'en les modifiant.

La loi de l'an VII voulait simplifier ; il faut reconnaître qu'elle a marqué, sur ce point, un grand progrès, mais la matière était trop complexe, et nous avons pu regretter en maintes circonstances l'imprécision de ses termes qui a fait naître, notamment, les controverses relatives aux théories des nullités, des résolutions, des dispositions dépendantes qu'il serait utile de voir trancher par des textes législatifs précis. La loi de frimaire était, en outre, trop rigide, et sans cesse il a fallu apporter des atténuations à sa rigueur, aussi, les lois postérieures ont-elles toutes essayé de répartir plus équitablement l'impôt : rappelons, parmi les plus importantes, celles du 28 février 1872, du 26 janvier 1892, du 28 avril 1893 et du 25 février 1901.

Est-ce à dire qu'actuellement nous ayons une législation de l'enregistrement parfaite ? non, bien des réformes sont encore désirables, et nous souhaiterions de voir se réaliser l'extension du bénéfice de la distraction des charges aux donations et la suppression définitive du système de la capitalisation du revenu des immeubles par un certain chiffre pour les mutations à titre gratuit et les échanges. La

critique la plus grave que l'on puisse adresser au régime actuel est la persistance de la règle de l'article 60, exception inique au principe du droit civil qui gouverne la répétition de l'indû, et dont on réclame à juste titre la suppression (1).

Un des cas les plus fréquents où l'on remarque l'injuste sérénité de l'article 60 se présente lors d'une décision judiciaire annulée ou réformée par un jugement postérieur : « La décision ultérieure, dit la *Gazette du Palais*, en mettant à néant le jugement primitif supprime, en fait, la cause même de la perception. Supposons qu'il y ait appel d'un jugement où des droits proportionnels ont été perçus. Ce jugement peut être l'objet d'une réformation totale, de telle sorte que, finalement, la demande soit rejetée, ou l'émolument résultant pour le demandeur originaire de la sentence de première instance peut être réduit. Eh bien ! dans les deux hypothèses, rien n'est restitué des droits proportionnels perçus en première instance. On les regarde comme définitivement perçus parce qu'ils ont été régulièrement perçus en dépit de l'évènement ultérieur qui est la réformation totale ou partielle. Ainsi le veut la rigueur du texte de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII.

Est-il possible d'imaginer un abus plus flagrant du droit fiscal, et n'est-il pas extraordinaire vraiment

(1) Proposition Fabien Cesbron, *J. Off.*, *Doc. parl.* Chambre, n° du 18 nov. 1905, p. 3335 et s. Propos. Reveillaud, *J. Off.*, *Doc. parl.* Chambre, n° du 12 décembre 1905, p. 3854, 3° col.

que, depuis plus d'un siècle qu'il dure, on n'ait rien fait pour en tarir la source par la modification ou même l'abrogation de l'article 60 ? » (1).

(1) *Gazette du Palais*, n° 180 du 29 juin 1906.

VU :

P. LOUIS-LUCAS.

VU :

*Le Doyen de la Faculté de Droit
de l'Université de Dijon,*

E. BAILLY.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Dijon, le 16 octobre 1906.

Le Recteur de l'Académie,

E. BOIRAC.

BIBLIOGRAPHIE ⁽¹⁾

- AUBRY et RAU. — *Droit civil français*, 5^e édition.
- BASTINÉ. — *Théorie du droit fiscal dans ses rapports avec le notariat*. 2 vol., t. I, 3^e édition, 1883.
- BESSON. — *Les frais de justice*. Traité pratique de l'enregistrement des actes judiciaires et extrajudiciaires. 1 vol., 2^e édition, 1893.
- BESSON. — *La réforme fiscale des successions, des donations et des mutations de nue propriété et d'usufruit*. 1 vol., 1901.
- BILLECOQ. — *Traité des fiefs*, t. I, 1759.
- BOSQUET. — *Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux*. 2 vol., 1782.
- CHAMPIONNIÈRE et RIGAUD. — *Traité des droits d'enregistrement*. 6 vol., 2^e édition, 1851 (Champ. et Rig.).
- DALLOZ. — *Recueil périodique* (D.).
— *Répertoire de jurisprudence* (D. Rép.).
— *Code de l'enregistrement*, 1906.
- DEMANTE. — *Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*. 2 vol., 4^e édition, 2^e tirage, 1897.
- Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre, de greffe et d'hypothèques par les Rédacteurs du Journal de l'Enregistrement. 6 vol., 3^e édition, 1874-1885 (Dict. Enr.).
- Dictionnaire du Notariat (Dict. Not.).
- ESMEIN. — *Cours élémentaire d'histoire du droit*. 1 vol., 4^e édition.

(1) A la suite du nom de certains ouvrages, entre parenthèses, se trouve l'indication de l'abréviation employée, dans le cours de cette étude, pour le désigner.

- GARNIER. — *Répertoire général et raisonné de l'enregistrement*. 6 vol., 7^e édit., 1890-1892 (Rép. Gén.).
- GARNIER. — *Code de l'enregistrement* (Code).
- Instructions Générales de l'Administration de l'Enregistrement. (Instruction).
- Journal de l'Enregistrement (J. E.).
- Journal des Notaires (J. N.).
- Journal du Palais (J. P.).
- LAFERRIÈRE. — *Cours de droit public et administratif*. 5^e édition.
- LAURENT. — *Principes de droit civil*. 1869-1878.
- P. LEROY-BEAULIEU. — *Traité d'économie politique*. 2^e édit., 1896, t. IV.
- P. LEROY-BEAULIEU. — *Traité de la Science des Finances*. 7^e éd. 1906.
- LORAIN. — *De la déduction des dettes pour la perception des droits de mutation par décès*. (Thèse, Dijon, 1902).
- MAGUÉRO. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèque*. 4 vol. 2^e tirage, 1897-1898 (Tr. Alph.).
- MAGUÉRO. — *Supplément au Traité alphabétique*. 1^{re} édit., 1902; (Suppl.).
- MALEN. — *Etude sur l'effet déclaratif du partage en matière fiscale*. (Thèse, Aix, 1904).
- MERLIN. — *Répertoire*.
- MONTESQUIEU. — *Esprit des Loix*, édit. de 1748.
- NAQUET. — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*. 3 vol., 2^e édit., 1898-1899.
- Pandectes françaises. — *Recueil périodique* (Pand.).
- — *Répertoire* (Pand. Rép.).
- PLANIOL. — *Traité élémentaire de droit civil*, t. II et III, 2^e édit., 1903.
- Répertoire général alphabétique du droit français.
- Répertoire périodique de l'Enregistrement, de Garnier (R. P. ou Rép. Pér.).
- Revue de l'Enregistrement (R. E. ou Rev. Enr.).
- Revue du Notariat et de l'Enregistrement (Rev. Not.).
- Revue générale du droit, année 1881.
- Revue pratique de l'Enregistrement (Rev. Prat.).
- SAY (J.-B.). — *Dictionnaire des Finances*, V^e *Enregistrement*.
- *Traité d'économie politique*, collection des Economistes. Guillaumin, 1841.
- SERRIGNY. — *Droit public et administratif romain*.
- SIREY. — *Recueil général des lois et arrêts* (S.).
- SISMONDI. — *Nouveaux principes d'économie politique*. 1819.
- WAHL. — *Traité de droit fiscal. Enregistrement*. 2 vol., 1902-1903. (Wahl).

TABLE DES MATIÈRES

PRÉFACE	3
INTRODUCTION	7

PREMIÈRE PARTIE

Les Actes et les Mutations sont soumis à un droit d'enregistrement. Historique.

Loi de frimaire. Principe.	16
Exceptions	27
Loi du 3 mai 1841 sur l'expropriation	31
Taxe de transmission	37

CHAPITRE I ^{er} . — Les droits sont perçus d'après l'objet des conventions	41
Nullités absolues. — Receveur juge	45
Actes imparfaits	52
Nullités relatives	54

CHAPITRE II. — Une disposition unique ne peut donner ouverture qu'à un seul droit, mais chaque disposition d'un acte donne ouverture à un droit	57
Section I. — Une disposition ne donne ouverture qu'à un droit	57
Section II. — Chaque disposition donne lieu à un droit. .	60
Qualification des actes	69
Exceptions	74

DEUXIÈME PARTIE

Les droits d'enregistrement sont fixes ou proportionnels.

Historique. Loi de frimaire. 83

CHAPITRE I ^{er} . — Le droit fixe s'applique aux actes qui ne contiennent mutation.	89
§ 1. — Actes de complément	91
§ 2. — Actes refaits	92
§ 3. — Actes contenant une condition suspensive	93
Le droit gradué	101
Le droit proportionnel spécial	104
A. — Sociétés	105
B. — Contrats de mariage.	109
C. — Partages.	111
CHAPITRE II. — Le droit proportionnel s'applique aux actes emportant mutation	119
Condition résolutoire.	125
1 ^o Annulations.	127
A. — Annulations judiciaires	127
B. — Annulations volontaires	129
2 ^o Résolutions.	130
3 ^o Adjudications	132
A. — Sur folle enchère	132
B. — Sur surenchère.	133
4 ^o Renonciations	134
5 ^o Révocations	134
Résiliations dans les 24 heures	136
Déclarations de command.	137
Section I. — Principe de la non distraction des charges . .	139
Exception : loi de 1901	144
Section II. — Capitalisation du revenu	155
Exception : loi de 1901	159
Exceptions au principe posé en tête du chapitre II	161
1 ^o Exceptions créées par la pratique.	161
2 ^o Exceptions créées par le législateur	165
Le droit progressif.	171

TROISIÈME PARTIE

**Les droits régulièrement perçus ne sont pas restituables,
quels que soient les événements ultérieurs.**

Historique.	181
Conditions d'application de l'article 60	184
§ 1. — Le droit doit avoir été perçu	184
Actes annulés	185
§ 2. — La perception doit avoir été régulière	188
Perception provisoire.	192
§ 3. — L'évènement ultérieur.	195
Exceptions	200
1 ^o Résultant de la loi de frimaire	200
2 ^o Résultant des lois postérieures	202
1. Adjudications annulées en justice.	202
2. Droits de mutations payés sur les biens d'un absent.	203
3. Droits perçus sur les acquisitions amiables	206
4. Loi de 1884	207
5 et 6. Droits de mutation à titre gratuit payés en trop à défaut de justifications	213 et 215
CONCLUSION	221
BIBLIOGRAPHIE	225
TABLE DES MATIÈRES.	227



